

**Merverdiavgiftsbehandlingen ved innførsel og  
utførsel av tjenester**  
**De fjernleverbare tjenester – i harmoni med EU?**



Universitetet i Oslo  
Det juridiske fakultet

Kandidatnummer: 616

Leveringsfrist:

26.04.2011

Til sammen 17.978 ord

25.04.2011

# Innholdsfortegnelse

<b><u>1</u></b>	<b><u>INNLEDNING</u></b>	<b><u>1</u></b>
<b>1.1</b>	<b>Tema for oppgaven</b>	<b>1</b>
<b>1.2</b>	<b>Merverdiavgiftssystemet</b>	<b>1</b>
<b>1.3</b>	<b>Avgrensninger</b>	<b>2</b>
<b>1.4</b>	<b>Begrepsavklaringer</b>	<b>2</b>
1.4.1	Utgående avgift	3
1.4.2	Inngående avgift	3
1.4.3	Fradragsrett for inngående avgift	3
1.4.4	Omsetning	3
1.4.5	Varer	4
1.4.6	Tjenester	4
1.4.7	Fjernleverbare tjenester	4
1.4.8	Merverdiavgiftsområdet	5
1.4.9	Fritatt omsetning	5
1.4.10	Unntatt omsetning	5
<b>1.5</b>	<b>Rettskildene</b>	<b>6</b>
1.5.1	Merverdiavgiftslovens historiske utvikling	6
1.5.2	Reglene om innførsel og utførsel av tjenester i merverdiavgiftsloven av 2009.	8
1.5.3	EU-retten	9
1.5.4	Hensynene	10
1.5.4.1	Likhetshensynet	10
1.5.4.2	Konkurransehensynet	10
1.5.4.3	Harmonisering	10
1.5.4.4	Avgiftstekniske hensyn / kontrollhensynet	11
1.5.4.5	Provenyhensynet	11
1.5.4.6	Unngå dobbel eller ingen avgiftsbelastning	11
1.5.5	Opprinnelseslandsprinsipp kontra destinasjonsprinsipp.	12
<b>1.6</b>	<b>Videre opplegg</b>	<b>12</b>

<b><u>2</u></b>	<b><u>VIKTIGE FORUTSETNINGER FOR Å VURDERE AVGIFTSPLIKTEN VED OMSETNING OVER LANDEGRENSENE</u></b>	<b><u>13</u></b>
<b>2.1</b>	<b>Innledning</b>	<b>13</b>
<b>2.2</b>	<b>Næringsdrivende</b>	<b>14</b>
<b>2.3</b>	<b>Transaksjon</b>	<b>14</b>
<b>2.4</b>	<b>Sted for levering</b>	<b>15</b>
<b>2.5</b>	<b>Unntak</b>	<b>16</b>
<b>2.6</b>	<b>Hvem er ansvarlig for å betale VAT</b>	<b>16</b>
<b><u>3</u></b>	<b><u>INNFØRSEL AV TJENESTER</u></b>	<b><u>17</u></b>
<b>3.1</b>	<b>Innledning</b>	<b>17</b>
<b>3.2</b>	<b>Fjernleverbar tjeneste</b>	<b>19</b>
3.2.1	Den rettslige vurderingen – ”fjernleverbar”.	19
3.2.2	Praksis fra avgiftsmyndighetene	21
3.2.3	Programvare	26
3.2.4	Fjernleverbar tjeneste eller innenlandsk omsetning	26
<b>3.3</b>	<b>Avgiftspliktig tjeneste</b>	<b>29</b>
<b>3.4</b>	<b>Kjøp</b>	<b>30</b>
<b>3.5</b>	<b>Næringsdrivende, offentlig virksomhet</b>	<b>31</b>
<b>3.6</b>	<b>Hjemmehørende i Norge</b>	<b>32</b>
<b>3.7</b>	<b>Innberetning og fradragsrett</b>	<b>36</b>
<b><u>4</u></b>	<b><u>UTFØRSEL AV TJENESTER</u></b>	<b><u>37</u></b>
<b>4.1</b>	<b>Innledning</b>	<b>37</b>
<b>4.2</b>	<b>Tjenester til bruk utenfor merverdiavgiftsområdet</b>	<b>38</b>

<b>4.3</b>	<b>Fjernleverbare tjenester</b>	<b>39</b>
4.3.1	Fjernleverbar tjeneste	39
4.3.2	Næringsdrivende, offentlig virksomhet hjemmehørende i utlandet	39
4.3.3	Omsetning av fjernleverbare tjenester til andre enn næringsdrivende og offentlige virksomheter hjemmehørende i utlandet.	43
<b>4.4</b>	<b>Legitimasjonskrav</b>	<b>44</b>
<b><u>5</u></b>	<b><u>INNFØRSEL OG UTFØRSEL AV TJENESTER – REGLENE I EU</u></b>	<b><u>44</u></b>
<b>5.1</b>	<b>Innledning</b>	<b>44</b>
<b>5.2</b>	<b>Taxable person (avgiftssubjekt)</b>	<b>46</b>
<b>5.3</b>	<b>Mottaker av tjenesten er en ”taxable person” (avgiftssubjekt)</b>	<b>49</b>
5.3.1	Innenfor en medlemsstat	49
5.3.2	Grenseoverskridende tilfeller	49
<b>5.4</b>	<b>Mottaker av tjenesten er privatperson</b>	<b>52</b>
5.4.1	”Intellektuelle tjenester” til mottaker utenfor EU.	56
<b>5.5</b>	<b>Unntak for use &amp; enjoyment</b>	<b>58</b>
<b><u>6</u></b>	<b><u>SAMMENFATNING</u></b>	<b><u>59</u></b>
<b><u>7</u></b>	<b><u>KILDEHENVISNINGER</u></b>	<b><u>60</u></b>
<b>7.1</b>	<b>Litteraturliste</b>	<b>60</b>
7.1.1	Bøker	60
7.1.2	Artikler	61
<b>7.2</b>	<b>Register over lover / forarbeider / traktater</b>	<b>61</b>
7.2.1	Lover	61
7.2.2	Forskrifter	62
7.2.3	Forarbeider	62
7.2.4	Traktater	62
<b>7.3</b>	<b>Domsregister</b>	<b>63</b>
7.3.1	Norske dommer	63
7.3.1.1	Høyesterettspraksis	63

7.3.1.2	Tingrettspraksis	63
7.3.2	Internasjonale dommer	63
<b>7.4</b>	<b>Administrative uttalelser / myndighetspraksis</b>	<b>63</b>
7.4.1.1	Klagenemdsaker	63
7.4.1.2	BFU'er	63
7.4.1.3	Myndighetsuttalelser	64

## **1 Innledning**

### **1.1 Tema for oppgaven**

Jeg vil i denne oppgaven gi en fremstilling av reglene om innførsel og utførsel av tjenester. Jeg vil i hovedsak konsentrere meg om reglene som gjelder for de fjernleverbare tjenestene etter norsk rett, samt reglene for de tilsvarende tjenester etter EUs Merverdiavgiftsdirektiv, 2006/112/EF.

### **1.2 Merverdiavgiftssystemet**

Merverdiavgiften ble innført i Norge 1. januar 1970 og er en generell forbruksavgift som oppstår ved innenlands omsetning, uttak og innførsel av varer og tjenester.

Merverdiavgiftens formål er å skaffe staten inntekter, og er en av statens viktigste inntektskilder. Inntektene er i 2011 budsjettet til å bringe inn om lag 200 mrd. kroner.<sup>1</sup>

Det som skal innbetales til det offentlige er en beregnet del av den merverdien eller verdiveksten som er skapt hos den enkelte næringsdrivende som omsetter varer og tjenester. Som hovedregel skal merverdiavgiften beregnes av alle ledd i omsetningskjeden, ved at registrerte avgiftssubjekter oppkrever merverdiavgiften på vegne av staten på alle transaksjoner. Som følge av at registrerte avgiftssubjekter har rett til å føre inngående merverdiavgift til fradrag, blir det imidlertid merverdiavgiftsmessig nøytralitet ved omsetning av varer og tjenester mellom registrerte avgiftssubjekter. Det er først når varen eller tjenesten er omsatt til den som etter systemet anses som forbruker, det vil si til enhver som ikke har fradragsrett, at beløpet er opptjent på statens hånd.

Den ordinære merverdiavgiftssatsen er på 25 prosent. På visse næringsmidler og tjenestekområder benyttes redusert sats på henholdsvis 14 og 8 prosent.

---

<sup>1</sup> Jf. Finansdepartementets høringsnotat av 24. februar 2011 s. 7.

Ved handel over landegrensene bygger det norske merverdiavgiftssystemet på destinasjonsprinsippet. Dette innebærer at avgiftsbelastningen skal foretas i det landet kunden er etablert, og begrunnes med en presumpsjon om at forbruket også vil finne sted der. Dette sikres ved at utførsel av varer og tjenester fra merverdiavgiftsområdet er renset for norsk merverdiavgift (nullsats), og at det beregnes merverdiavgift ved innførsel.<sup>2</sup>

### 1.3 Avgrensninger

Merverdiavgift er ”en avgift til staten, som skal beregnes ved omsetning, uttak og innførsel av varer og tjenester.”<sup>3</sup> Denne oppgaven er avgrenset til kun å omfatte utførsel og innførsel av tjenester. Med utførsel menes omsetning av tjenester fra et avgiftssubjekt i Norge til mottaker utenfor merverdiavgiftsområdet. Med innførsel menes omsetning av tjenester fra et avgiftssubjekt utenfor merverdiavgiftsområdet til mottaker i Norge. Dette innebærer at jeg kun vil behandle reglene om de fjernleverbare tjenestene. De generelle reglene om avgiftsbehandlingen ved omsetning innad i avgiftsområdet og,- omsetning av stedbundne tjenester, vil ikke bli behandlet. Reglene for varer faller utenfor oppgaven. Reglene om uttak vil heller ikke bli behandlet.

Jeg går ikke nærmere inn på særreglene for elektroniske kommunikasjonstjenester, og elektroniske tjenester, der mottaker av slike tjenester er forbrukere. Der mottaker av slike tjenester er næringsdrivende eller offentlig virksomhet gjelder de vanlige reglene om fjernleverbare tjenester som ved innførsel påbyr omvendt avgiftsplikt.

Fremstillingen omfatter dermed også omsetning av slike tjenester, men bare når mottaker er næringsdrivende.

### 1.4 Begrepsavklaringer

I den videre fremstillingen anvendes en rekke avgiftsrettslige begreper. Jeg vil derfor først forklare den avgiftsrettslige betydningen av disse begrepene, slik de er definert i mval. § 1-3 første ledd.

---

<sup>2</sup> Finansdepartementets høringsnotat av 24. februar 2011 s. 8.

<sup>3</sup> Mval. § 1-1 første ledd.

#### 1.4.1 Utgående avgift

Utgående avgift er den merverdiavgift som skal beregnes og betales til avgiftsmyndighetene ved salg av varer og tjenester, og ved uttak av varer og tjenester av egen virksomhet til privat bruk.<sup>4</sup>

#### 1.4.2 Inngående avgift

Inngående avgift er den avgift som påløper ved kjøp av varer eller tjenester eller ved innførsel.<sup>5</sup>

#### 1.4.3 Fradragsrett for inngående avgift

At en avgiftspliktig næringsdrivende har fradragsrett for inngående avgift, innebærer at man innenfor en gitt periode kan trekke samlet inngående avgift fra samlet utgående avgift. Dersom det samlede beløp av inngående merverdiavgift overstiger utgående merverdiavgift, skal overskytende inngående merverdiavgift utbetales til den næringsdrivende av avgiftsmyndighetene.<sup>6</sup>

#### 1.4.4 Omsetning

Med omsetning menes levering av varer og yting av tjenester mot vederlag.<sup>7</sup> Kravet er at det skjer en transaksjon.<sup>8</sup> Gjensidig bebyrdende transaksjoner vil i utgangspunktet være omfattet av merverdiavgiftlovgivningens omsetningsbegrep.<sup>9</sup>

Loven skiller mellom *omsetning* og *avgiftspliktig omsetning*. *Omsetning* omfatter alle transaksjoner, mens *avgiftspliktig omsetning* kun er den omsetning som er omfattet av loven, og som ikke er særlig unntatt. En næringsdrivende blir pålagt en registreringsplikt i Merverdiavgiftsregisteret kun dersom man har en *avgiftspliktig omsetning* som til sammen overstiger 50 000 kroner i løpet av 12 måneder.<sup>10</sup> Den

---

<sup>4</sup> Mval. § 1-3 første ledd e).

<sup>5</sup> Mval. § 1-3 første ledd f).

<sup>6</sup> Mval. § 11-5 første ledd.

<sup>7</sup> Mval. § 1-3 første ledd a).

<sup>8</sup> Ot.prp. nr. 76(2008-2009) s. 36.

<sup>9</sup> Ot.prp. nr. 2(2000-2001) s. 15.

<sup>10</sup> Mval. § 2-1 første ledd.



næringsdrivende vil da ha plikt til å beregne og betale merverdiavgift til avgiftsmyndighetene på sin omsetning.

#### 1.4.5 Varer

Etter mval. § 1-3 første ledd b) er en vare ”fysiske gjenstander, herunder fast eiendom, og elektrisk kraft, vann fra vannverk, gass, varme og kulde”. Fast eiendom ble inkludert i varebegrepet etter Merverdiavgiftsreformen i 2001. Etter reformen omfattes dermed som hovedregel alle fysiske gjenstander av varebegrepet. Varer som likevel ikke skal være omfattet av avgiftsplikten vil være særskilt unntatt andre steder i loven.

#### 1.4.6 Tjenester

Tjenester er negativt avgrenset i mval. § 1-3 første ledd bokstav c) til ”det som kan omsettes og som ikke er varer etter bokstav b, herunder begrensede rettigheter til varer, og utnyttelse av immaterielle verdier”. Etter Merverdiavgiftsreformen i 2001 skal omsetning av alle tjenester som utgangspunkt være avgiftspliktig, mens unntakene vil fremgå uttrykkelig av loven. Tjenestebegrepet omfatter begrensede rettigheter til varer, for eksempel utleie av gjenstander eller fast eiendom. Utnyttelse av immaterielle verdier vil for eksempel være omsetning av opphavsrettigheter, patenter, produksjonsmetoder osv. Videre vil for eksempel rådgivningstjenester, undervisningstjenester, advokattjenester, revisjons- og regnskapstjenester, serveringstjenester, overnattingstjenester, telekommunikasjonstjenester, frisørtjenester, helsetjenester og reklametjenester være omfattet.<sup>11</sup> En del av disse tjenestene, som i utgangspunktet er omfattet av tjeneste-begrepet, vil likevel ikke være avgiftspliktige tjenester, fordi de er særlig unntatt fra avgiftsplikt i loven. Dette gjelder for eksempel utleie av fast eiendom, undervisningstjenester og helsetjenester.<sup>12</sup>

#### 1.4.7 Fjernleverbare tjenester

En fjernleverbar tjeneste er ”tjenester der utførelsen eller leveringen etter tjenestens art ikke eller vanskelig kan knyttes til et bestemt fysisk sted”.<sup>13</sup> Jeg vil under punkt 3.2.1 og punkt 3.2.2, komme tilbake til det nærmere innholdet i begrepet. Det vesentlige er at

---

<sup>11</sup> Scheel (2006) s. 19.

<sup>12</sup> Unntakene fremgår av Merverdiavgiftsloven kap. 3.

<sup>13</sup> Mval. § 1-3 første ledd i).

det omfatter tjenester som kan knyttes til et bestemt fysisk sted for utøvelsen, for eksempel rådgivning som kan ytes fra hvor som helst i motsetning til frisørtjenester som vil være knyttet til det sted tjenesten ytes.<sup>14</sup>

#### 1.4.8 Merverdiavgiftsområdet

Med merverdiavgiftsområdet menes lovens geografiske område.<sup>15</sup>

Merverdiavgiftsområdet som en geografisk betegnelse ble innført med den nye loven av 2009, og innebar en endring i forhold til den tidligere ordbruk. Tidligere mente man med merverdiavgiftsområdet de virksomhetsområdene som var omfattet av loven, mens de områdene som var unntatt fra loven ble betegnet som ”utenfor merverdiavgiftsområdet”. Etter at loven av 2009 trådte i kraft, skal slike virksomhetsområder betegnes som enten omfattet av loven, eller unntatt fra loven, mens betegnelsen merverdiavgiftsområdet er forbeholdt det geografiske virkeområdet. Merverdiavgiftsområdet omfatter det norske fastlandet, og alt område innenfor territorialgrensen (12 nautiske mil (22 224 meter) fra grunnlinjene), men ikke Svalbard, Jan Mayen, eller de norske bilandene.<sup>16</sup>

#### 1.4.9 Fritatt omsetning

Fritatt omsetning er der man har ”omsetning og uttak som er omfattet av loven, men der det ikke skal beregnes utgående merverdiavgift”.<sup>17</sup> Man driver altså avgiftspliktig virksomhet, og får fradrag for inngående merverdiavgift, men slipper å fakturere utgående merverdiavgift og betale inn dette til avgiftsmyndighetene. Et eksempel er omsetning ut av merverdiavgiftsområdet, (utførsel).

#### 1.4.10 Unntatt omsetning

Unntak fra loven er omsetning og uttak som ikke er omfattet av loven.<sup>18</sup> Det vil si at omsetningen er unntatt ved særskilt lovhjemmel, og skal dermed ikke regnes som avgiftspliktig omsetning. Uten avgiftspliktig omsetning vil man ikke oppfylle kravet for

---

<sup>14</sup> Ot.prp. nr. 2(2000-2001) s. 212.

<sup>15</sup> Mval. § 1-2 første ledd jf annet ledd.

<sup>16</sup> Mval. § 1-2 annet ledd.

<sup>17</sup> Mval. § 1-3 første ledd h).

<sup>18</sup> Mval. § 1-3 første ledd g).

å kunne registreres i Merverdiavgiftsregisteret. Som følge av at man ikke blir registrert i Merverdiavgiftsregisteret skal man ikke beregne merverdiavgift på egen omsetning, og får heller ikke fradrag for inngående merverdiavgift på utgifter knyttet til virksomheten. Man blir merverdiavgiftsmessig å betrakte som en forbruker, slik at merverdiavgiften blir en endelig kostnad i virksomheten.

## 1.5 Rettskildene

Utgangspunktet ved løsningen av rettsspørsmål på merverdiavgiftsrettens område er den alminnelige rettskildelære, slik den fremgår av Ekchoff.<sup>19</sup> Det har blitt hevdet at det på merverdiavgiftsområdet har blitt lagt større vekt på forvaltningspraksis og myndighetspraksis enn man tradisjonelt har gjort etter den alminnelige rettskildelære. At man skal ha en slik adgang ble imidlertid avvist av Høyesterett i Rt.2003.1821 (Hunsbedt Racing). Dette er også lagt til grunn av Høyesterett i senere dommer.<sup>20</sup> Jeg legger derfor til grunn at den alminnelige rettskildelære kommer til anvendelse, og begrenser meg til å gi en fremstilling av de rettskildene som særlig vil være relevante ved løsningen av rettsspørsmål om innførsel og utførsel av fjernleverbare tjenester.

### 1.5.1 Merverdiavgiftslovens historiske utvikling

Frem til 2009 gjaldt den nå opphevede merverdiavgiftsloven av 19. juni 1969 nr. 66. Loven fra 1969 var blitt gjenstand for omfattende endringer, særlig som følge av Merverdiavgiftsreformen i 2001. Reformen innførte generell avgiftsplikt på tjenester fra 1. juli 2001.

For innførsel gjaldt forskrift nr. 121 om beregning av avgift ved kjøp av tjenester fra utlandet, Svalbard eller Jan Mayen<sup>21</sup>, heretter omtalt som forskrift nr. 121, gitt med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 65 a).

Utførsel av tjenester til utlandet var fritatt fra avgiftsplikt etter merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 1 bokstav c, og nærmere regulert i forskrift nr. 24 § 8<sup>22</sup>, heretter omtalt som forskrift nr. 24.

---

<sup>19</sup> Eckhoff (2005), ved Jan Helgesen.

<sup>20</sup> Rt 2005 951 (Porthuset)

<sup>21</sup> Forskrift nr. 121 av 15. juni 2001 nr. 648.

For elektroniske kommunikasjonstjenester, som er en underkategori av elektroniske tjenester, som igjen er en underkategori av fjernleverbare tjenester, ble det i 2004 og 2006 gjort endringer i forskrift nr. 121 og forskrift nr. 24. Endringen gjaldt de tilfeller der mottaker av slike tjenester var andre enn næringsdrivende eller offentlig virksomhet. I andre tilfeller, dvs. der mottaker av slike tjenester var næringsdrivende eller offentlig virksomhet, skulle man fortsatt være omfattet av hovedregelen om fjernleverbare tjenester, fordi både elektroniske kommunikasjonstjenester, og elektroniske tjenester er fjernleverbare tjenester.

Som følge av endringer og tilføyelser i loven av 1969 var det behov for et mer oversiktlig regelverk. Finansdepartementet ga i januar 2003 professor dr. juris Ole Gjems-Onstad i oppdrag å utarbeide en forprosjektrapport om ny merverdiavgiftslov. Statsautorisert revisor Tor S. Kildal deltok også i dette arbeidet som endte i et utkast til ny merverdiavgiftslov med tilhørende samleforskrift etter modell av skatteloven.

Som en oppfølging av rapporten oppnevnte Finansdepartementet i juni 2004 en arbeidsgruppe som skulle lage utkast til ny merverdiavgiftslov. Utkastet ble sendt på høring, og dette dannet grunnlag for Ot.prp. nr. 76 (2008-2009) om lov om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven). Lovforslaget var en teknisk revidert utgave av loven fra 1969 med alle samleforskrifter, men tok ikke sikte på materielle endringer.

Merverdiavgiftslovgivningen utgjøres altså i dag av merverdiavgiftsloven 2009,<sup>23</sup> med tilhørende samleforskrift, merverdiavgiftsforskriften.<sup>24</sup> Fordi den nye loven i hovedsak var en teknisk revidering av den gamle loven, vil forarbeider og forvaltningspraksis knyttet til den gamle loven og tilhørende forskrifter, fortsatt være av interesse for tolkningen av reglene i den nye loven.

---

<sup>22</sup> Forskrift nr. 24 av 23. februar 1970 nr. 1.

<sup>23</sup> Lov av 19. juni 2009 nr. 58 (merverdiavgiftsloven).

<sup>24</sup> Forskrift av 15. februar 2009 nr. 1540 (merverdiavgiftsforskriften).

Som følge av vedtakelse av lov av 10. desember 2010 nr. 71, vil det med virkning fra 1. juli 2011 inntre ytterligere endringer i reglene om innførsel og utførsel av tjenester. Etter dette skal det også beregnes merverdiavgift med alminnelig avgiftssats på 25 prosent når privatpersoner mv. hjemmehørende i Norge kjøper elektroniske tjenester fra utlandet. Etter Finansdepartementets høringsnotat om endringer i merverdiavgiftsloven mv. av 24. februar 2011, foreslås en etablering av en forenklet registreringsordning for tilbydere i utlandet som leverer elektroniske tjenester til privatpersoner og andre mottakere hjemmehørende i Norge enn næringsdrivende og offentlig virksomhet. (B2C).

Tilsvarende vil det ikke bli merverdiavgiftsplikt når elektroniske tjenester leveres til privatpersoner mv. som er hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet.<sup>25</sup>

Der mottaker er næringsdrivende eller offentlig virksomhet vil man på samme måte som for de elektroniske kommunikasjonstjenestene ikke være omfattet av endringen. Hovedreglene om avgiftsbehandlingen av fjernleverbare tjenester vil da komme til anvendelse, fordi elektroniske tjenester er fjernleverbare tjenester.

#### 1.5.2 Reglene om innførsel og utførsel av tjenester i merverdiavgiftsloven av 2009.

Som følge av at den nye loven i hovedsak var en teknisk revisjon, er de foran omtalte reglene om innførsel og utførsel av tjenester som tidligere ble regulert i forskrift, nå i det vesentlige inntatt i selve loven av 2009.

Reglene om innførsel av tjenester finner vi i lovens § 3-30 første til femte ledd, mens reglene om utførsel av tjenester reguleres i § 6-22 første til tredje ledd.

Som nevnt i punkt 1.3 er oppgaven begrenset til å omhandle de generelle reglene om innførsel og utførsel av fjernleverbare tjenester. Det vil si at reglene i mval. §§ 3-30 fjerde og femte ledd, og 6-22 tredje ledd om elektroniske kommunikasjonstjenester der mottaker er andre enn næringsdrivende eller offentlig virksomhet, ikke vil bli behandlet.

---

<sup>25</sup>Finansdepartementets høringsnotat av 24. februar 2011.

Reglene om hvem som skal være ansvarlig for å beregne og betale merverdiavgiften finner vi i merverdiavgiftslovens § 11-3. For øvrig gjelder de generelle reglene i merverdiavgiftsloven.

### 1.5.3 EU-retten

Allerede på slutten av 1960-tallet ble merverdiavgiftssystemet obligatorisk for de land som ville bli medlemmer av fellesskapet.<sup>26</sup> I dag reguleres merverdiavgiftssystemet i EU gjennom det konsoliderte direktiv av 28. november 2006 - Rådets direktiv 2006/112/EF. Avgiftsdirektivet er et overstatlig regelverk, og har ikke direkte rettsvirkning for borgerne i EU. Reglene må implementeres i nasjonal lovgivning før de har bindende virkning for de næringsdrivende.

Merverdiavgift er ikke en del av EØS avtalen. Reglene i EU har dermed ingen direkte betydning i norsk rett, eller for norske næringsdrivende. Reglene i EU får likevel betydning for de næringsdrivende som driver handel med EU-land. Ved omsetning av tjenester kan norske næringsdrivende for eksempel bli underlagt forpliktelser etter EUs avgiftsdirektiv, selv om de ikke er etablert i EU.

Det fremgår av forarbeidene til merverdiavgiftsreformen at et av hovedmålene bak reformen i 2001, var å harmonisere de norske reglene med utenlandsk rett.<sup>27</sup> Hensynet til konkurransenøytralitet tilsier lik avgiftsbehandling av norske og utenlandske næringsdrivende, uavhengig av hvor de utøver sin virksomhet. EU-direktivet vil dermed indirekte være en relevant rettskildefaktor ved tolkningen av de norske reglene om innførsel og utførsel av tjenester. Men ved motstrid skal EU-retten ikke gis forrang foran norsk rett, i motsetning til det som gjelder på de områdene som er omfattet av EØS-avtalen.<sup>28</sup>

---

<sup>26</sup>Gjems-Onstad (2009) s. 75.

<sup>27</sup>Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) s. 20.

<sup>28</sup>EØS-loven § 2

#### 1.5.4 Hensynene

##### 1.5.4.1 Likhets hensynet

Merverdiavgiftssystemet er utformet ut i fra et prinsipp om at like tjenester og likt forbruk skal avgiftsbelegges likt. Dette begrunnes med at avgiftssystemet ikke skal føre til konkurransevridning mellom næringsdrivende som driver samme virksomhet. Man innførte derfor kun avgiftsplikt for innførsel av tjenester for slike tjenester som også er avgiftspliktig ved innenlandsk omsetning. Videre er det et mål at man skiller riktig mellom det som er tjenester og det som er varer, slik at man får den samme avgiftsbehandlingen av samme type ytelser. Det er også et mål at man innenfor det som kategoriseres som tjenester, skiller riktig mellom det som er stedbundne tjenester, og det som er fjernleverbare tjenester. Også her vil en uriktig betegnelse kunne føre til forskjellsbehandling mellom næringsdrivende, ved at man får ulik avgiftsbehandling for de ulike tjenestene.

##### 1.5.4.2 Konkurransensynet

Det er et hensyn bak reglene om innførsel og utførsel av tjenester, at innenlandske og utenlandske næringsdrivende skal likebehandles. En ulik avgiftsmessig behandling av utenlandske næringsdrivende vil kunne være i strid med EØS-rettens regler om fri flyt av tjenester, og i strid med etableringsretten. Det er derfor et formål bak regelverket å unngå forskjellsbehandling av utenlandske og innenlandske tjenesteytere, for eksempel ved regler som avgiftsbelegger tjenester fra tjenesteyter etablert i utlandet, mens tilsvarende tjeneste fra en norsk tjenesteyter er avgiftsfri.

##### 1.5.4.3 Harmonisering

Ved merverdiavgiftsreformen i 2001 var ett av formålene å harmonisere norsk rett med utenlandsk rett.<sup>29</sup> Ved tolkningen av reglene om innførsel og utførsel av tjenester kan det derfor være relevant å se hen til tolkningspraksis om de tilsvarende begreper, og regelverket generelt i for eksempel EU-retten.

---

<sup>29</sup> Jf NOU 1990:11 punkt. 5.8.5.

#### 1.5.4.4 Avgiftstekniske hensyn / kontrollhensynet

Merverdiavgiftsreformen i 2001, med innføring av generell avgiftsplikt også for tjenester, ble blant annet begrunnet ut fra avgiftstekniske hensyn. En av målsetningene var å etablere et system som var enklere å praktisere både for de avgiftspliktige og for forvaltningen.<sup>30</sup> Man gjorde derfor tjenester avgiftspliktige som utgangspunkt, slik at man ikke behøvde å ta stilling til om hver enkelt tjeneste var avgiftspliktig eller ikke. Videre innførte man begrepet ”fjernleverbare tjenester”, og la avgiftsplikten til det land tjenestemottaker er etablert, uten å måtte ta stilling til hvor tjenesten blir forbrukt. Dette for å sikre et enklere og mer forutsigbart regelverk for de næringsdrivende, og en bedre mulighet for kontroll for avgiftsmyndighetene.

#### 1.5.4.5 Provenyhensynet

Et hensyn som ble vektlagt ved utformingen av regelverket i 2001 var de provenymessige konsekvensene, hensynet til statens inntekter. Provenyhensynet taler for å avgiftsbelegge alt forbruk som finner sted innenfor avgiftsområdet.

Det ble derfor bestemt fortsatt fritak fra avgiftsplikt for utførsel av tjenester, fordi avgift på slike tjenester ikke ville treffe innenlandsk men utenlandsk forbruk. Reglene pålegger derimot avgiftsplikt for mottaker av fjernleverbare tjenester, når mottaker er hjemmehørende i Norge, fordi forbruket i de fleste tilfeller anses å finne sted der mottaker er etablert.

#### 1.5.4.6 Unngå dobbel eller ingen avgiftsbelastning

Et av målene bak reglene om innførsel og utførsel av tjenester er at tjenestene kun skal avgiftsbelegges én gang. Det er derfor forsøkt innført regler som harmoniserer med reglene i andre land, blant annet avgiftsfritak ved utførsel av fjernleverbare tjenester, og avgiftsplikt for mottaker ved innførsel av slike tjenester. Der tolkningen av reglene vil føre til dobbel eller ingen avgiftsbelastning, er dette et moment som kan tale for at reglene skal tolkes på en annen måte. Det trenger imidlertid ikke være avgjørende, fordi man ikke har klart å innføre fullstendig harmoniserte regler på alle områder.

---

<sup>30</sup> Jf NOU 1990:11 punkt. 5.8.4.



### 1.5.5 Opprinnelseslandsprinsipp kontra destinasjonsprinsipp.

Norsk merverdiavgiftsrett bygger som utgangspunkt på destinasjonslandsprinsippet. De norske reglene om innførsel og utførsel av tjenester er også basert på dette prinsippet, ved at avgiftsplikten er lagt til det sted mottaker er etablert (som forutsettes å være der forbruket vil finne sted).

I EU er det et langsiktig mål å innføre et opprinnelseslandsprinsipp, som går ut på at avgiftspliktige næringsdrivende alltid skal beregne utgående merverdiavgift på sin tjeneste til det landet han er etablert, helt uavhengig av hvem som er kjøper og i hvilket medlemsland kjøper er etablert.<sup>31</sup> Mottakeren skal så kunne gjøre fradrag i sitt land, dersom man har slik fradragsrett. Dette systemet er imidlertid utsatt på ubestemt tid. I dag praktiseres et system som bygger på et destinasjonslandsprinsipp som i Norge, hvor selger må se hen til kjøpers avgiftsstatus, og i hvilket land kjøper er etablert, for å ta stilling til avgiftsbehandlingen.

## 1.6 Videre opplegg

Jeg vil under punkt 2 se på forutsetningene for avgiftsplikt som vil gjelde både etter det norske regelverket, og etter EU-direktivet. Under punkt 4 og 5 vil jeg gi en fremstilling av de norske reglene, og vilkårene for avgiftsplikt ved innførsel og utførsel av tjenester. Under punkt 5 vil jeg gi en fremstilling av de tilsvarende reglene i EU-direktivet, og forsøke å trekke frem ulikheter i regelverket som fører til dobbel eller ingen avgiftsbelastning ved handel mellom EU-land og Norge. Til slutt vil jeg i punkt 6 gi en sammenfatning hvor jeg trekker frem de viktigste forskjellene mellom regelverkene, og de utfordringene dette medfører.

---

<sup>31</sup>Gjems-Onstad (2009) s. 75.

## 2 Viktige forutsetninger for å vurdere avgiftsplikten ved omsetning over landegrensene

### 2.1 Innledning

Både i merverdiavgiftsloven og EU-direktivet finner vi reglene om innførsel og utførsel av tjenester på ulike steder i lovverket.

Både merverdiavgiftsloven og EU-direktivet skiller for det første mellom *innførsel* og *utførsel*.

Videre gjelder ulike regler for *varer* og *tjenester*. Etter at man med Merverdiavgiftsreformen i 2001 innførte generell avgiftsplikt etter det norske regelverket også for tjenester, har det ikke lenger noen betydning å skille mellom varer og tjenester, så lenge omsetningen skjer innenfor merverdiavgiftsområdet. Ved omsetning over landegrensene kan det imidlertid være nødvendig å avgjøre om noe skal anses som en vare eller tjeneste, ettersom det vil være ulike regler som vil komme til anvendelse. Ulikhetene i avgiftsbehandlingen av varer og tjenester i det norske regelverket og i EU-direktivet, gjelder foreksempel hvem som skal være ansvarlig for beregning og betaling av merverdiavgift ved innførsel. Det kan også ha betydning for selve avgiftsplikten. Ved import, der mottaker er en privatperson, vil det for eksempel kun bli avgiftsplikt etter de norske reglene hvis det som importeres er en vare (med unntak av elektroniske tjenester og elektroniske kommunikasjonstjenester). Det vil også ha betydning for hvilke myndigheter man skal forholde seg til. For varer vil det være tollmyndighetene som oppkrever innførselsmerverdiavgift, mens for tjenester er det avgiftsmyndighetene som innkrever avgiften ved innførsel.

De norske reglene skiller videre mellom *stedbundne* og *fjernleverbare tjenester*, mens EU-reglene bruker andre kategorier for å avgjøre hvor en tjeneste skal vurderes for avgiftsplikt.

Selv om reglene i EU atskiller seg på flere måter fra de norske avgiftsreglene, bygger de på mange av de samme forutsetningene for å ta stilling til eventuell avgiftsplikt. Jeg vil

derfor i det følgende gi en kortfattet samlet fremstilling av disse felles forutsetningene, før jeg går nærmere inn på regelverket i Norge og i EU.

## 2.2 Næringsdrivende

Merverdiavgiftsloven skiller mellom avgiftssubjekter og forbrukere. Avgiftssubjekter er de som har avgiftspliktig omsetning over en beløpsgrense. Tilsvarende sonderer EU-direktivet mellom "taxable" og "non-taxable persons".

Reglene om innførsel og utførsel av fjernleverbare tjenester kommer imidlertid til anvendelse når mottaker av tjenesten er "næringsdrivende". Man kan altså være omfattet av reglene om fjernleverbare tjenester selv om mottaker av tjenesten ikke er et avgiftssubjekt, det kreves kun at mottaker er næringsdrivende. Dette innebærer for eksempel at virksomheter som driver unntatt virksomhet etter norsk rett, likevel kan få en plikt til å innberette utgående avgift til avgiftsmyndighetene etter reglene om omvendt avgiftsplikt ved innførsel av tjenester. Ved utførsel kan tjenesten være fritatt for merverdiavgift selv om mottaker ikke er et avgiftssubjekt, så lenge mottaker er næringsdrivende.

EU-retten legger derimot leveringsstedet til mottakers etableringssted i tilfeller hvor mottaker er en "taxable person". Dette omfatter ikke næringsdrivende som ikke driver avgiftspliktig virksomhet, såkalte "non-taxable legal persons".

Videre kommer de norske reglene til anvendelse også når mottaker er offentlig virksomhet. Dette vil heller ikke være en "taxable person" etter EU-retten.

Begrepene er altså ikke helt sammenfallende. Dette kan skape dobbeltavgiftstilfeller eller nullbeskatningstilfeller ved grenseoverskridende transaksjoner.

## 2.3 Transaksjon

Avgiftsplikt på en tjeneste forutsetter at det skjer en omsetning/transaksjon av denne tjenesten. Det må altså inngås en avtale mellom en tjenesteyter og en mottaker om at den ene skal yte en tjeneste til den andre mot vederlag. I reglene om innførsel av fjernleverbare tjenester er dette formulert som at det må ha skjedd et kjøp.

## 2.4 Sted for levering

Utgangspunktet for hvor en vare eller tjeneste skal avgiftsbelegges, er at dette skal skje i det landet tjenesten ytes. Dette bygger på prinsippet om at avgiftsbelastningen skal skje i forbrukslandet. Fra et norsk ståsted blir dermed utgangspunktet at når ytelsen skjer i utlandet, så skal det ikke betales merverdiavgift til norske myndigheter. Avgiftsplikten reguleres da av det andre landets rett. Når ytelsen skjer i Norge, blir utgangspunktet at man skal avgiftsbelegge omsetningen i Norge etter de vanlige regler om avgiftsplikt ved innenlandsk omsetning. I slike tilfeller vil det som regel være tjenesteyter som vil være ansvarlig for å kreve å innberette merverdiavgiften, til avgiftsmyndighetene i det landet hvor tjenesten ytes.

For tjenester hvor det kan være vanskelig å avgjøre hvor ytelsen finner sted, og dermed hvor forbruket anses for å være, har man etter norsk rett særskilte regler som avgjør hvor avgiften skal betales. Det er særlig disse tilfellene som vil være tema i denne oppgaven, de såkalte fjernleverbare tjenestene. Ved innførsel av denne type tjenester vil som oftest mottaker av tjenesten være ansvarlig for å beregne og betale avgift.

EU-direktivet bruker ikke begrepet fjernleverbare tjenester slik det norske regelverket gjør. Direktivet regulerer isteden leveringsstedet for alle typer tjenester, og legger avgiftsplikten på enten mottaker eller tjenesteyter. Selv om utgangspunktene for avgiftshåndteringen dermed er ulik, blir resultatet ofte det samme. Dette fordi EU-regelverket, på de tjenesteområdene som vil karakteriseres som ”fjernleverbare” etter norsk rett, i de tilfellene mottaker er næringsdrivende, legger leveringsstedet til der mottakeren av tjenesten er etablert og gjør mottaker ansvarlig for å betale avgiften.

Der mottaker er privatperson legges stedet for levering som hovedregel til det stedet tjenesteyter er etablert. EU-reglene pålegger heller ikke avgiftsplikt for mottaker når mottaker er privatperson, og samsvarer dermed i utgangspunkt med de norske reglene som ikke pålegger omvendt avgiftsplikt for mottaker der denne er privatperson.

## 2.5 Unntak

EU-direktivet inneholder flere unntaksregler, slik at leveringsstedet for enkelte tjenester blir et annet enn det hovedreglene skulle tilsi. Dette gjelder både der mottaker er privatperson, og der mottaker er næringsdrivende.

I de fleste tilfellene harmonerer dette med de norske reglene, ved at man enten anser disse som ikke-fjernleverbare, og dermed ikke omfattet av reglene om omvendt avgiftsplikt, eller ved at tjenesteyter blir pålagt registreringsplikt i de tilfellene mottaker er privatperson, og leveringsstedet etter EU-direktivet vil være der mottaker er etablert.

Etter merverdiavgiftsdirektivets art. 59 flyttes leveringsstedet for ”intellektuelle tjenester”, til det stedet mottaker er etablert, i de tilfellene mottaker er privatperson. Disse vil omfatte mange av de ”fjernleverbare tjenestene” etter norsk rett. Fordi de norske reglene kun pålegger omvendt avgiftsplikt der mottaker er næringsdrivende, vil det i mange slike tilfeller oppstå dobbel og ingen avgiftsbelastning.

EU-direktivet inneholder en ytterligere unntaksregel, § 59a om ”use & enjoyment”. Etter denne vil leveringsstedet kunne flyttes, og dermed avgiftsvurderes, enten ut av EU eller innenfor EU avhengig av hvor faktisk konsumpsjon av tjenesten finner sted. De norske reglene har ikke fullt ut parallelle regler som samsvarer med ”use & enjoyment” regelen, bortsett fra i de tilfellene tjenesten faktisk er til bruk i Norge, og der tjenesten er helt ut til bruk i utlandet og mottaker er privatperson.

## 2.6 Hvem er ansvarlig for å betale VAT

Etter merverdiavgiftsloven og etter EU-direktivet er det tjenesteyter som i utgangspunktet er ansvarlig for å beregne og betale inn merverdiavgiften til avgiftsmyndighetene. Etter begge regelverk er det gjort unntak fra dette for de tilfellene mottaker er avgiftssubjekt, og tjenesten ytes over landegrensene. Etter mval. § 3-11, og avgiftsdirektivet art. 196, blir mottaker ansvarlig for å innberette avgift på tjenesten der leveringsstedet etter ”place of supply”-reglene er i mottakers etableringsstat, og der tjenesten er fjernleverbar etter norsk rett.

### 3 Innførsel av tjenester

#### 3.1 Innledning

Avgiftsplikten etter mval. § 3-30 er avgrenset til kun å gjelde tjenester som kan fjernleveres. Det er bare tjenester av en slik art som leveres fra ett land til et annet som etter merverdiavgiftsloven anses for å være innførsel av en tjeneste.

Tjenester som ikke kan fjernleveres er imidlertid ikke ment å være fritatt for merverdiavgift, men forutsettes å bli avgiftsbelagt etter andre regler. Dersom slike tjenester, som ikke kan fjernleveres, blir levert i Norge av en utenlandsk tjenesteyter, vil dette bli ansett som innenlandsk omsetning, og dermed normalt utløse registrerings og avgiftsplikt for den utenlandske tjenesteyteren enten ved sitt faste driftsted i Norge, eller ved representant dersom en slik tilknytning mangler.<sup>32</sup> Der leveringen skjer i utlandet vil det som regel bli avgiftspliktig i leveringslandet. Reglene i § 3-30 første jf. annet ledd tar sikte på å fange opp de tilfeller der man vanskelig kan knytte leveringen til et spesielt sted, og dermed unngå at disse tjenestene forblir avgiftsfrie.

Dersom mottaker av slike tjenester er næringsdrivende, skal kjøper av tjenesten beregne og betale merverdiavgift til avgiftsmyndighetene.<sup>33</sup> Her er altså mottakeren av tjenesten gjort ansvarlig for å beregne og betale avgift til staten, etter de norske reglene. Dette kalles omvendt avgiftsplikt eller snudd avregning (reverse charge). Dette harmonerer i de fleste tilfeller med reglene i det landet tjenesteyter er etablert, ved at selger vil være fritatt for avgiftsplikt ved utførsel. Der statene har klart å innføre de samme reglene, vil avgiftsplikt dermed kun oppstå for mottaker, og dobbeltavgiftstilfeller unngås.

I motsetning til det som gjelder for innførselsmerverdiavgift på varer, er det avgiftsmyndighetene (skattekontoret) som er rett mottaker av avgiften på fjernleverbare tjenester, ikke tollmyndighetene. Der mottaker av tjenesten er registrert næringsdrivende, belastes tjenesten med merverdiavgift ved at han innberetter beløpet som utgående avgift på den ordinære omsetningsoppgaven ved såkalt snudd avregning.

---

<sup>32</sup> FIN, merknader til forskrift av 15. juni 2001 (forskrift nr. 121)

<sup>33</sup> Mval. § 3-30 første og annet ledd jf § 11-3 første ledd.

Kjøperen av tjenesten vil betale det samme (når man legger sammen merverdiavgiften som skal betales til skattekontoret og prisen som betales til selger i utlandet), som han måtte betalt for tilsvarende tjeneste fra en norsk tjenesteyter som måtte fakturert tilsvarende tjeneste med merverdiavgift. Mottakeren av tjenesten kan så gjøre fradrag med det samme beløpet som inngående merverdiavgift i omsetningsoppgaven, etter de alminnelige regler for fradragsrett.

Der mottaker av tjenesten er næringsdrivende uten registreringsplikt, som følge av liten eller ingen avgiftspliktig omsetning, vil han bli avgiftsbelastet etter en forenklet ordning, se punkt 3.7.

Er kjøperen en privatperson foreligger ingen hjemmel til å pålegge avgiftsplikt for mottaker. Tjenesten vil dermed være avgiftsfri, i motsetning til tilsvarende tjenester som erverves fra tjenesteytere innenfor landegrensene.<sup>34</sup>

Utgangspunktet er altså at salg av tjenester til Norge ikke er avgiftspliktig i Norge med mindre disse vilkårene er oppfylt:

- tjenesten må være fjernleverbar,
- tjenesten må være av en slik art at den er avgiftspliktig ved omsetning innenfor merverdiavgiftsområdet,
- mottakeren må være næringsdrivende eller offentlig virksomhet hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet og
- tjenesten må være kjøpt utenfor merverdiavgiftsområdet.

---

<sup>34</sup> Her gjelder unntak for elektroniske kommunikasjonstjenester, se § 3-30 fjerde ledd. Tjenesteyter kan bli pålagt en registreringsplikt i mottakerlandet. Dette gjelder også for elektroniske tjenester fra 1. juli 2011.

## 3.2 Fjernleverbar tjeneste

### 3.2.1 Den rettslige vurderingen – ”fjernleverbar”.

Mval. § 3-30 første ledd legger avgiftsplikt på tjenester som er fjernleverbare. En ren ordlydsfortolkning tilsier at dette vil omfatte tjenester som kan fjernleveres, i motsetning til tjenester som faktisk blir fjernlevert.

De fjernleverbare tjenestene er definert i mval. § 1-3 første ledd bokstav i) som ”tjenester der utførelsen eller leveringen etter tjenestens art ikke eller vanskelig kan knyttes til et bestemt fysisk sted”. Ordlyden sier ingenting om de tilfeller hvor tjenesten ikke etter sin *art* er knyttet til et bestemt sted, men hvor man likevel har avtalt et spesielt leveringssted. Spørsmålet blir om man som følge av slik avtale ikke lenger har å gjøre med en fjernleverbar tjeneste.

For å finne det nærmere innhold av begrepet fjernleverbare tjenester, må man foruten ordlyden i definisjonen i mval. § 1-3 første ledd bokstav i, se hen til andre rettskildefaktorer, som forarbeider, rettsavgjørelser og administrativ praksis. Flere av de relevante kildene vil knytte seg til reglene i den gamle forskrift nr. 121, og ikke direkte til § 3-30 i den nye loven fra 2009. De vil likevel fortsatt være relevante som rettskilder ved tolkningen av begrepet fjernleverbare tjenester, da man ved innføring av den nye loven ikke tok sikte på å endre innholdet i reglene.

I Finansdepartementets merknader til den tidligere forskrift nr. 121 presiserer Finansdepartementet nærmere hva slags tjenester som vil være omfattet av begrepet. Finansdepartementet uttaler at man kunne valgt å bruke begrepet ”immaterielle tjenester”, for å angi de tjenester som vil være avgiftspliktige etter forskriften. Selv om de ikke valgte å bruke dette uttrykket, vil det kunne kaste lys over forståelsen av begrepet fjernleverbare tjenester, som var det begrepet som ble valgt.<sup>35</sup> Fjernleverbare tjenester er et OECD-begrep, ”services capable of delivery from a remote location”. Departementet presiserer at begrepet omfatter alle tjenester som kan fjernleveres.

---

<sup>35</sup> Ot.prp. nr. 1LS (2010/2011), pkt. 17.2.6.1.



Også Høyesterett har lagt denne tolkning til grunn, jf. Rt.2007.1401 Norsk Helikopter AS, hvor høyesterett uttaler at *”det avgjørende...er om levering eller utførelse ut fra tjenestens karakter er knyttet til et bestemt sted”*. Høyesterett støtter seg foruten ordlyden på reelle hensyn, og uttaler videre: *”av hensyn til avgiftsmyndighetenes kontroll bør avgiftsplikten for tjenester som etter sin art ikke er knyttet (til) noe bestemt oppfyllelsessted, ikke være avhengig av hva partene har avtalt om leverings eller utførelsessted”*.

Det avgjørende er altså om tjenesten etter sin art kan fjernleveres, eller om den etter sin art er knyttet til et bestemt oppfyllelsessted. Så lenge den etter sin art er fjernleverbar, spiller det ingen rolle at den som følge av avtaleforholdet mellom partene blir knyttet til et bestemt oppfyllelsessted.

Denne tolkningen er også lagt til grunn i teorien, jf. Gjems-Onstad 2009 s. 220: *”Departementet knytter avgiftsplikten etter denne regelen til de tjenester som kan fjernleveres. Det er altså ikke noe krav om at tjenesten faktisk blir fjernlevert. Så lenge tjenesten er av en slik art at den kan fjernleveres er det ikke avgjørende på hvilken måte leveringen faktisk skjer.”*<sup>36</sup>

Heller ikke vil det være av betydning om man av sikkerhetsmessige årsaker er nødt til å legge leveringsstedet til et bestemt sted. Tjenesten vil likevel etter sin art være fjernleverbar.<sup>37</sup>

Alle tjenester som kan leveres elektronisk vil i følge merknadene til forskrift nr. 121 være fjernleverbare tjenester. Merknadene lister videre opp en del tjenester som departementet mener vil være fjernleverbare, dette gjelder konsulenttjenester, advokattjenester, reklametjenester, opplysningstjenester av ulik art, EDB-tjenester, og telekommunikasjonstjenester. Derimot vil følgende tjenester ifølge merknadene ikke være omfattet: arbeid på vare og fast eiendom, utleie av varer, transporttjenester,

---

<sup>36</sup> Gjems-Onstad (2009) s. 220.

<sup>37</sup> Brev fra Finansdepartementet av 28. oktober 2005.

frisørvirksomhet og serveringstjenester. Jeg vil i punkt 3.2.2 komme tilbake til noen av de nevnte tjenestene sett i lys av forvaltningspraksis.

Ved vurderingen av om en tjeneste skal avgiftsbelegges som en fjernleverbar tjeneste etter reglene i mval. § 3-30, kan det være et relevant moment å se hen til om tjenesten har blitt avgiftsbelagt for mottaker i et annet land, eller av leverandøren av tjenesten i selgers hjemland.<sup>38</sup> Departementet presiserer imidlertid at det ikke er et vilkår for avgiftsplikt at avgift ikke er betalt i et annet land, men *”at det i spesielle situasjoner kan være et moment i den helhetsvurderingen som skal foretas for å avklare om det foreligger avgiftsplikt etter denne forskriften.”* Som begrunnelse for dette viser departementet til hensynet bak reglene om avgiftsplikt for innførsel av tjenester, nemlig å hindre dobbel eller ingen avgiftsbelastning.

### 3.2.2 Praksis fra avgiftsmyndighetene

Merverdiavgiftshåndboken omtaler en rekke ulike tjenester som etter avgiftsmyndighetenes syn vil være fjernleverbare, og dermed omfattet av reglene om omvendt avgiftsplikt i mval. § 3-30.<sup>39</sup>

For det første vil regnskapstjenester og tjenester i form av rådgivning være en fjernleverbar tjeneste, fordi utførelsen eller leveringen av tjenesten vanskelig kan knyttes til et bestemt fysisk sted.<sup>40</sup>

Nyhetsbrev distribuert på internett utgjør en tjeneste som kan fjernleveres,<sup>41</sup> jf også avsnittet over, om at alle tjenester som kan leveres elektronisk vil være omfattet.

Annonsering i aviser og tidsskrifter er tjenester som kan fjernleveres.<sup>42</sup>

Skattedirektoratet uttaler i avgiftshåndboken at ”det samme vil trolig også gjelde andre former for reklamevirksomhet”.

---

<sup>38</sup> FIN, merknader til forskrift av 15. juni 2001 (forskrift nr. 121)

<sup>39</sup> Merverdiavgiftshåndboken 2011 s. 45-57.

<sup>40</sup> Brev fra Skattedirektoratet av 10. januar 2002.

<sup>41</sup> Brev fra Skattedirektoratet av 15. juni 2001.

<sup>42</sup> Brev fra Skattedirektoratet av 10. desember 2001 til Justisdepartementet.

Formidlingstjenester, herunder vareagenttjenester, er tjenester som i følge Finansdepartementet kan fjernleveres.<sup>43</sup> Selv om vareagentens tjeneste vil være nært knyttet til hovedmannens virksomhet, og vil måtte utføres i kundens nærvær, legger departementet vekt på at vareagentens hovedtjeneste er å inngå kontrakter på vegne av oppdragsgiver og innhente ordrer.

Tjenester knyttet til programmering og design av software vil som utgangspunkt være fjernleverbare.<sup>44</sup> Finansdepartementet begrunner dette med at det er en tjeneste som sådan kan fjernleveres, det var ikke avgjørende at man av sikkerhetsmessige grunner hadde lagt programmeringen til et bestemt sted, jf. punkt 3.2.1.

Når det gjelder formidling av arbeidskraft, foreligger to uttalelser fra Skattedirektoratet som konkluderer med at dette er fjernleverbare tjenester.<sup>45</sup> Det samme fastslo Høyesterett i Rt.2007.1401, Norsk Helikopter AS, og begrunner resultatet med at utleie av arbeidskraft etter sin art ikke er knyttet til noe bestemt oppfyllesessted. Tjenestekjøperen kan benytte arbeidskraften hvor han ønsker. Høyesterett skiller mellom oppfyllesesstedet for utførelsen av arbeidet, og oppfyllesesstedet for utleien. Selve utførelsen av arbeidet vil være knyttet til et spesielt leveringssted. Utleien av arbeidskraften derimot, må ses som en separat tjeneste, som ikke vil være knyttet til et bestemt sted. Utleier kan ikke ut fra tjenestens karakter vite hvor arbeidskraften vil bli benyttet. Ved utleie av arbeidskraft er det som leveres kjennetegnet ved at utleier stiller arbeidskraft med de avtalte kvalifikasjoner til rett sted og rett tid. Hvor det benyttes er ikke avgjørende.

Når det gjelder utleie av varer, har dette siden innføringen av avgiftsplikt ved innførsel av tjenester blitt behandlet som tjenester som ikke er fjernleverbare. I Finansdepartementets merknader til forskrift nr. 121 er utleie av varer listet opp som en av de tjenester som ikke er fjernleverbare. Dette standpunktet har blitt lagt til grunn i

---

<sup>43</sup> Brev fra Finansdepartementet av 25. juli 2001 til Skattedirektoratet.

<sup>44</sup> Brev fra Finansdepartementet av 28. oktober 2005.

<sup>45</sup> Brev fra Skattedirektoratet av 20. september 2001, og presisering fra direktoratet av 2. juli 2009.

senere avgiftspraksis, slik at utenlandske utleiere av varer har blitt ansett registreringspliktige i Norge for sin omsetning.

I lys av Høyesteretts avgjørelse, Rt.2007.1401, Norsk Helikopter AS, hvor Høyesterett slår fast at utleie av arbeidskraft er en tjeneste som etter sin art er fjernleverbar, er det etter min mening tvilsomt om det er riktig å behandle utleie av varer annerledes. Staten anførte i Norsk Helikopter-dommen blant annet at: *"Det er mulig at det gir dårlig sammenheng å behandle utleie av varer som en tjeneste som ikke er fjernleverbar. Den omstendighet at utleie av varer muligens uriktig er blitt behandlet som en tjeneste som ikke er fjernleverbar, kan imidlertid ikke tvinge avgiftsmyndighetene til å legge til grunn et uriktig synspunkt med hensyn til utleie av arbeid"*.

Høyesterett støtter staten i denne uttalelsen, og uttaler, sitat: *"Jeg er enig med den ankende part i at det er vanskelig å se noen grunn til at disse tjenestene skal behandles forskjellig avgiftsmessig. Innenfor EU blir merverdiavgiftsplikten for utleie av varer og utleie av arbeidskraft behandlet likt." Retten bemerker videre at "Den omstendighet at utleie av varer i norsk avgiftspraksis med tvilsom begrunnelse er blitt behandlet som tjeneste som ikke er fjernleverbar kan imidlertid ikke forplikte til å behandle utleie av arbeidskraft på samme måte."*

I BFU 35/10 anføres dette som støtte for at utleie av heisekraner i et konkret tilfelle må anses som fjernleverbare tjenester. Skattedirektoratet kommer imidlertid til motsatt resultat, og finner at den utenlandske utleier må avgiftsregistreres i Norge for sin omsetning. Direktoratet hevder at utleie av varers avgiftsmessige behandling var avklart på tidspunktet for innføring av reglene om avgiftsplikt ved innførsel av tjenester etter forskrift nr. 121, og dermed ikke en del av de tjenester man mente å fange opp med forskriften.

Dette er etter mitt synspunkt en uheldig begrunnelse. Når lovgiver innfører nye regler som bygger på et nytt begrep, så må det være klart at det som faller inn under ordlyden i loven, og som videre etter Høyesteretts uttalelser bør være omfattet, ikke kan unntas fra reglene fordi man tidligere har en avgiftspraksis som har klart å fange opp disse tilfellene. I så fall måtte lovgiver uttrykkelig ha gjort unntak. Lovens ordlyd vil etter min mening klart omfatte utleie av varer, de er tjenester der utførelsen etter tjenestens

art ikke eller vanskelig kan knyttes til et bestemt fysisk sted. De er tjenester hvor man, som for utleie av arbeidskraft, kan skille mellom oppfylleelsesstedet for utførelsen av arbeidet, og oppfylleelsesstedet for utleien, jf Rt.2007.1401. Høyesterett har ikke tatt stilling til utleie av varer konkret, men uttalelsene i form av et obiter dicta fra Høyesterett i Norsk Helikopter må tillegges betydelig vekt.

Hensynene bak reglene om de fjernleverbare tjenestene, nemlig å harmonisere det norske regelverket med EU-reglene, trekker også i retning av at dette vil være en fjernleverbar tjeneste. Etter EU-direktivet skal både utleie av arbeidskraft og utleie av varer avgiftsbehandles av mottaker av tjenesten. Også reelle hensyn kan anføres som støtte for dette syn, nemlig hensynet til forutberegnelighet for de avgiftspliktige. Det som etter en naturlig fortolkning faller inn under regelverket bør være omfattet, så lenge det ikke uttrykkelig er unntatt.

De rettskildefaktorer som trekker i motsatt retning er uttalelser i merknadene til forskriften, som vil ha status som etterarbeider, samt forvaltningspraksis. Da denne praksis verken er langvarig eller har støtte i reelle hensyn, samt at etterarbeidene fremstår som manglende begrunnet, finner jeg å tillegge dette liten vekt. Etter en tolkning etter den tradisjonelle rettskildelære vil utleie av varer bli å anse som en tjeneste som etter sin art er fjernleverbar, og dermed være avgiftspliktig for mottaker etter reglene i mval. § 11-3.

Når det gjelder advokattjenester har det blitt reist spørsmål om man skal skille mellom ulike typer av slike tjenester for merverdiavgiftsformål. Ligningsmyndighetene ved Skattedirektoratet, Finansdepartementet, Klagenemnda for merverdiavgift, og nå også Oslo Tingrett, har slått fast at man må skille mellom advokattjenester som går ut på rådgivningstjenester, og advokattjenester i form av prosessoppdrag for norske domstoler.<sup>46</sup> Mens rådgivningstjenester vil falle inn under begrepet "fjernleverbare tjenester", vil advokattjenester i form av prosessoppdrag falle utenfor begrepet.

---

<sup>46</sup> Brev fra Skattedirektoratet av 29. mai 2002 til Den norske advokatforening, brev fra Finansdepartementet av 9. oktober 2006 til Den norske advokatforening, KMVA 2010-6313-3, og Oslo tingretts dom av 2. juni 2010: Utv 2010 s. 1201.

Skjæringstidspunktet vil være fra det tidspunkt prosessfullmektigen begynner å gjøre arbeid som munner ut i enten stevning eller tilsvær.<sup>47</sup> Synspunktet begrunnes med at advokattjenester i form av prosessoppdrag for norske domstoler etter sin art vil være knyttet til et bestemt fysisk sted, nemlig domstolen. Dermed er ikke dette en fjernleverbar tjeneste, jf definisjonen av begrepet i mval. § 1-3 første ledd bokstav i.

Dommen fra Oslo Tingrett er anket til Lagmannsretten, og skal opp til behandling i September 2011. Argumentasjonen fra ankende part er at man ut fra ordlyden i mval. § 3-30 første ledd, og § 6-22 annet ledd, samt de øvrige kilder, må legge avgjørende vekt på at advokattjenester etter sin *art* er fjernleverbare tjenester. Alle tjenester som faller inn under begrepet advokattjenester vil dermed kvalifisere som en fjernleverbar tjeneste, uavhengig av om man i det enkelte tilfelle kan knytte tjenesten opp til et spesielt leveringssted.

Det avgjørende spørsmålet blir etter min mening om man kan skille mellom rådgivningstjenester og tjenester som knytter seg til prosessen ved domstolene, og si at dette er to ulike tjenestearter. Dersom man kommer til at dette er tilfelle, vil det etter min mening være rettskildemessig grunnlag for behandle de ulikt også merverdiavgiftsmessig. Det får det være opp til domstolene å avgjøre.

Arrangement av en kongress er ikke ansett som en tjeneste som kan fjernleveres. Skattedirektoratet begrunner dette med at tjenester som tilbys ved slike arrangementer vil være knyttet til det stedet arrangementet avholdes.

Tilsvarende vil eiendomsmeglertjenester være knyttet til det stedet eiendommen er beliggende, og dermed ikke fjernleverbar jf. brev fra Finansdepartementet av 25. juli 2001. Tjenesten skal avgiftsbelastes der eiendommen er beliggende.

I BFU 84/02 uttaler Skattedirektoratet at kjøp av besiktelsestjenester av en utenlandsk besiktelsesmann i forbindelse med et skipshavari i utlandet, ikke er kjøp av en

---

<sup>47</sup>Oslo tingretts dom av 2. juni 2010: Utv 2010 s. 1201.

fjernleverbar tjeneste. Fordi besiktelsen må foretas der objektet befinner seg er det knyttet til et bestemt fysisk sted. Dette gjelder i følge Skattedirektoratet selv om besiktigelsesmannens beregninger og konklusjoner blir innarbeidet i en rapport som senere blir oversendt oppdragsgiver.

I klagenemndsak nr. 5194 av 30. juli 2004 kom klagenemnda til at tjenester ytet til et reisebyrå, som gikk ut på kundepleie og salgsfremstøt på det sted kunden befant seg, var fjernleverbare tjenester til reisebyrået.

### 3.2.3 Programvare

Etter merknadene til forskrift nr. 121 skal "omsetning av digitale produkter, eksempelvis online kjøp av programvare, etter reformen anses som avgiftspliktig tjeneste, uavhengig av produktets nærmere innhold". Alle digitale produkter som omsettes online skal altså avgiftsbelastes etter reglene for tjenester, både der programvaren er standard, og der den er individuelt tilpasset. Man legger her avgjørende vekt på leveringsmåten. Dersom den kan leveres over nettet, anses det som en tjeneste. Der programvaren innføres fra utlandet på et fysisk medium, for eksempel som cd-rom, må man derimot ta stilling til om denne er standard eller individuelt tilpasset. Kun der den er standard, for eksempel der den ligger i standard emballasje fra produsent, skal det regnes som en vare.

### 3.2.4 Fjernleverbar tjeneste eller innenlandsk omsetning

Der det er klart at man har å gjøre med en fjernleverbar tjeneste, og det er på det rene at leveringen skjer fra utlandet, har det vært stilt spørsmål ved om man kan anføre at omsetningen har så nær tilknytning til Norge at det likevel skal regnes som innenlandsk omsetning.

Ved vurderingen av om en tjeneste skal avgiftbelegges etter reglene i mval. § 3-30 første jf. annet ledd, eller om den skal avgiftbelegges etter de vanlige reglene for innenlandsk omsetning, er det etter min mening to spørsmål som er relevante. For det første må man ta stilling til om dette er en "fjernleverbar tjeneste", for det andre, om

den er ”kjøpt utenfor merverdiavgiftsområdet”.<sup>48</sup> Dersom disse vilkårene er oppfylt, er det etter mitt syn klart at tjenesten skal avgiftbelegges etter reglene om omvendt avgiftsplikt, dvs. at det er kjøperen som skal beregne og betale merverdiavgift på tjenesten. Tjenesteyter kan yte tjenesten avgiftsfritt, og skal ikke merverdiavgiftsregistreres i Norge.

I Rt.2006.364, Ifi OY, kom Høyesterett til at man etter en helhetsvurdering kunne slå fast at det utenlandske selskapet drev innenlandsk omsetning av varer i Norge, til tross for at vilkårene for import i utgangspunktet var oppfylt. Høyesterett uttalte at *”avgjørende blir om det etter en konkret helhetsvurdering foreligger en tilstrekkelig tilknytning mellom omsetningen og Norge”*.

Spørsmålet blir så hvilken relevans denne dommen har for det tilsvarende spørsmålet når det gjelder fjernleverbare tjenester. Jeg mener at dommen ikke har overføringsverdi. Når det gjelder varer, er det relevante spørsmålet i hvilket land varen skal anses levert. I denne sammenheng vil det være av betydning til hvilket land omsetningen har tilknytning, og dermed hvilket land som skal avgiftsbelegge omsetningen. Selv om det er på det rene at varen har blitt innført til Norge, kan innretningen av virksomheten mot det norske markedet ha vært så stor at man må si at omsetningen av varen i realiteten har skjedd i Norge. Man kan altså ha tilfeller hvor det først skjer en innførsel, og senere en levering i Norge, foretatt av den utenlandske selgeren. Dette kan utløse registreringsplikt jf. Ifi OY-dommen, det ene utelukker ikke det andre.

For tjenester derimot, vil innførselen av tjenesten og leveringen av tjenesten være sammenfallende. Leveringen av tjenesten er det som utgjør innførselen. Enten vil tjenesten bli levert fra utlandet *til* Norge, eller så vil den være levert *i* Norge. Hvis den er levert *i* Norge, så er man utenfor ordlyden i mval. § 3-30 første ledd, da har det ikke skjedd et kjøp i utlandet, altså er det ingen innførsel. Det er i slike tilfeller ingen tvil om at tjenesten skal avgiftsbelegges i Norge som innenlandsk omsetning.

---

<sup>48</sup>Mval. § 3-30 første ledd.



For de fjernleverbare tjenestene er hensynene bak reglene, og systematikken i regelverket et annet enn for varer. De fjernleverbare tjenestene vil etter sin art vanskelig kunne sies å ha et bestemt leveringssted. Nettopp derfor er reglene i mval § 3-30 første jf. annet ledd utformet slik de er gjort, reglene vil komme til anvendelse så lenge tjenesten er en fjernleverbar tjeneste, og den er kjøpt i utlandet. Om det er en nærmere tilknytning mellom omsetningen og Norge blir etter min mening ikke relevant, all den tid man for de fjernleverbare tjenestene ikke skal foreta noen vurdering av hvor leveringen finner sted. Der omsetningen har slik tilknytning til Norge at man i realiteten må si at kjøp av tjenesten ikke skjer i utlandet, men i Norge, vil man imidlertid ha innenlandsk omsetning i motsetning til innførsel. I slike tilfeller vil ikke vilkårene for innførsel være oppfylt. Arten av tjenesten tilsier at vurderingen må bli en helt annen enn for varer, Ifi OY får dermed etter mitt skjønn ingen direkte relevans for fjernleverbare tjenester.

Denne ulikheten mellom regelverket for varer og tjenester, kommer praktisk til syne, ved at man i varetilfellene vil kunne ha situasjoner der det både skal betales innførselsmerverdiavgift, men også utgående merverdiavgift når varene omsettes i Norge. For de fjernleverbare tjenestene vil man derimot enten omsette tjenesten fra utlandet, da er det kjøper som skal betale merverdiavgift etter reglene om omvendt avgiftsplikt, eller så vil omsetningen anses å skje i Norge, da er det selgeren som blir ansvarlig for å beregne og betale merverdiavgift.

Der mottaker er privatperson vil man i alle tilfeller hvor det skjer en levering av en fjernleverbar tjeneste fra utlandet til Norge, få et avgiftshull, det vil si at tjenesten ikke vil bli avgiftsbelagt. Dette medfører en fare for tilpasning til regelverket, ved at man legger salget av slike tjenester til utlandet. På denne måten blir slike tjenester avgiftsfrie ved salg til norske forbrukere. I stedet for å tette dette avgiftshullet ved å anse dette som innenlandsk omsetning, må man etter min mening trekke inn omgåelsesbetraktninger. Dersom salget av slike tjenester er lagt til utlandet, for eksempel til et datterselskap, og formålet med salget via datterselskapet i utlandet i det vesentlige er motivert ut fra å spare avgift, vil dette være en omgåelse som muligens kan begrunne gjennomskjæring. Gjems-Onstad skriver i sin artikkel i Skatterett nr. 2/2009:

*”Man kan tenke seg konstruksjoner som er slik at man må benytte omgåelsesbetraktninger for å eventuelt skjære gjennom. Men i de fleste tilfeller vil nok slike saker bli avgjort ut fra en vurdering av de faktiske forhold. Da vil det mer dreie seg om en bevisvurdering enn en gjennomskjæring av juridiske konstruksjoner. Etableringen i utlandet må være reell. Fakturaer med utenlandsk avsender kan ikke i seg selv være tilstrekkelig. Hvis virksomheten reelt må anses å drives fra Norge, vil dette avgjøre og medføre avgiftsplikt”..<sup>49</sup>*

Man vil altså som regel kunne avgjøre slike tilfeller ut fra en vurdering av om man i realiteten oppfyller vilkårene i mval. § 3-30, om at tjenesten er kjøpt i utlandet. Omgåelsesbetraktninger blir da ikke nødvendig. Dersom leveringen av tjenesten reelt sett blir foretatt i Norge er man utenfor regelen i mval. § 3-30 om salg av fjernleverbare tjenester fra utlandet, og må fakturere tjenesten med avgift.

Etter innføringen av avgiftsplikt ved innførsel av elektroniske kommunikasjonstjenester fra 1. januar 2006, samt for elektroniske tjenester fra 1. juli 2011, vil problemet knyttet til avgiftshull ved innførsel av tjenester der mottaker er privatpersoner mv., nå kun gjelde de fjernleverbare tjenester som ikke kan karakteriseres som verken såkalte elektroniske kommunikasjonstjenester, eller elektroniske tjenester. Jeg går ikke nærmere inn på dette, fordi oppgaven avgrenses mot behandling av slike tilfeller.

### 3.3 Avgiftspliktig tjeneste

For å kunne avgiftsbelegge tjenesten etter reglene om omvendt avgiftsplikt, må tjenesten være av en slik art at den er merverdiavgiftspliktig ved omsetning i merverdiavgiftsområdet. Et hovedformål bak vedtakelsen av forskrift nr. 121, var å sikre likhet mellom innenlandske og utenlandske tjenesteytere, slik at avgiftsbehandlingen ikke påvirker valget av tjenesteyter. Dersom tjenesten ikke vil være avgiftsbelagt ved kjøp fra en tjenesteyter innenfor avgiftsområdet, tilsier formålet bak regelen at det heller ikke skal være avgiftsplikt ved kjøp fra en tjenesteyter utenfor avgiftsområdet. De tjenesteområder som er unntatt avgiftsplikt ved innenlandsk omsetning vil dermed heller ikke være avgiftspliktig etter innførselsregelen jf. mval. § 3-30 annet ledd. Hvis en tjenesteyter i utlandet yter for eksempel helsetjenester, eller

---

<sup>49</sup> Gjems-Onstad, Skatterett nr. 2/2009 s. 142.

undervisningstjenester til en norsk mottaker, vil disse tjenestene ikke være avgiftspliktige.

### 3.4 Kjøp

For at avgiftsplikt skal utløses må det videre dreie seg om et *kjøp* av en fjernleverbar tjeneste.<sup>50</sup> Bestemmelsen hjemler altså ikke avgiftsplikt for innførsel generelt. Mottak av en gave fra en utenlandsk tjenesteyter vil for eksempel ikke utløse avgiftsplikt. Finansdepartementet har i brev av 2. juli 2002 uttalt seg om den merverdiavgiftsmessige behandlingen av transaksjoner mellom et hovedkontor og en filial, hvor enhetene er hjemmehørende i Norge og i utlandet. Uttalelsen gjelder tolkningen av reglene i den gamle forskrift nr. 121, men vil gjelde tilsvarende for tolkningen av mval § 3-30.

Departementet kommer her til at *”det ikke vil foreligge omsetning mellom en filial og et hovedkontor ved overføringer mellom dem, selv om en av disse er hjemmehørende i utlandet. Transaksjonen skal da heller ikke merverdiavgiftsberegnes etter forskrift nr. 121.”* Departementet begrunner sitt syn med at virksomheter som er organisert som for eksempel hovedkontor i Norge, med filial i utlandet, og som drives av samme eier, anses som én avgiftspliktig virksomhet. Følgelig skjer ingen ”omsetning” mellom disse. Det vil da heller ikke dreie seg om et ”kjøp”, slik at avgiftsplikt ikke utløses når overføringen skjer fra den utenlandske enheten. Slike overføringer skal dermed ikke avgiftsberegnes etter mval. § 3-30 første ledd.

Finansdepartementet uttaler videre i samme brev at dette ikke gjelder der transaksjonen skjer mellom atskilte selskaper. ”Dette medfører eksempelvis at det skal beregnes merverdiavgift etter forskrift nr. 121 (nå § 3-30) når det omsettes avgiftspliktige tjenester fra et utenlandsk selskap til et norsk selskap som inngår i samme konsern.”<sup>51</sup>

---

<sup>50</sup> Mval. § 3-30 første ledd.

<sup>51</sup> Brev fra Finansdepartementet av 2. juli 2002.

### 3.5 Næringsdrivende, offentlig virksomhet

Tjenesten som ytes fra utlandet vil bare utløse betalingsplikt etter reglene om omvendt avgiftsplikt der mottakeren av tjenesten er ”næringsdrivende eller offentlig virksomhet hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet”.<sup>52</sup>

”Offentlig virksomhet” omfatter tilfeller der mottakeren av tjenesten er stat, kommune/fylkeskommune, samt institusjoner som eies eller drives av stat og kommune i Norge.<sup>53</sup>

Det følger av departementets merknader til forskrift nr. 121 § 1 at ”næringsdrivende” omfatter både merverdiavgiftspliktige og ikke merverdiavgiftspliktige næringsdrivende. Det vil altså ikke utløses avgiftsplikt der mottaker av tjenesten er en privatperson.

De merverdiavgiftspliktige næringsdrivende omfatter etter departementets syn ”de som er registreringspliktige etter merverdiavgiftsloven § 27 jf § 10”. Etter dagens regler vil det si de som har en avgiftspliktig omsetning som er omfattet av loven som til sammen har oversteget 50 000 kroner i en periode på 12 måneder.<sup>54</sup>

Hvilke næringsdrivende som ikke vil være registreringspliktige etter § 2-1 første ledd, men som likevel vil være ansvarlige for å innbetale merverdiavgift ved mottak av fjernleverbare tjenester etter § 3-30, vil etter Finansdepartementets uttalelser i merknadene til forskrift 121, ”bero på en helhetsvurdering ut fra de retningslinjer og praksis som foreligger om næringsdrivende etter merverdiavgiftsloven § 27 jf. § 10.”

I forarbeidene til merverdiavgiftsloven av 2009, uttaler departementet:

*”I utgangspunktet er vurderingen av om kravet til næringsvirksomhet er oppfylt den samme som i skatteretten, men heller ikke skatteloven inneholder noen definisjon av næringsbegrepet. Begrepets innhold er imidlertid blitt presisert gjennom omfattende rettspraksis på skatterettens område. Virksomheten må være av en viss varighet og ha et visst omfang, den må objektivt sett være egnet til å gi overskudd og den må drives for*

---

<sup>52</sup> Mval. § 3-30 annet ledd.

<sup>53</sup> Scheel (2006) s. 74.

<sup>54</sup> Mval. § 2-1 første ledd.

*eiers egen regning og risiko...Selv om kravet til næring i utgangspunktet er det samme i skatte og merverdiavgiftsretten, er det imidlertid for merverdiavgiften enkelte momenter som gjør at vurderingene kan slå ulikt ut. Dette gjelder bl.a. hensynet til at merverdiavgiftsloven i størst mulig grad skal være konkurransenøytral, dvs. at aktører i det samme marked bør ha samme vilkår.”<sup>55</sup>*

For eksempel har holdingselskaper, og selskaper som driver passiv kapitalavkastning blitt ansett som selskaper som vil være omfattet av regelverket for tjenesteimport. Slike selskaper vil dermed ha plikt til å beregne merverdiavgift etter mval. § 3-30 første jf. annet ledd, selv om de i utgangspunktet ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Det kan imidlertid spørres om slike selskaper vil oppfylle kravet til å drive næringsvirksomhet. Dette må vurderes ut fra de generelle kriteriene som nevnt over. EU-domstolen har slått fast at et holdingselskap, der hele virksomheten bestod i å forvalte og eie aksjer i andre selskap ikke kunne anses å være en skattepliktig person (næringsdrivende).<sup>56</sup> Dette legges til grunn også i svensk rett.<sup>57</sup> Selskaper som ikke leverer Næringsoppgave 2, vil vanskelig kunne hevdes å drive næringsvirksomhet, og vil dermed heller ikke være omfattet av reglene om avgiftsplikt ved innførsel av tjenester.

Det gjelder ulike regler for den administrative behandlingen av avgiftsplikten i forhold til avgiftsmyndighetene, etter hvem som er mottaker av tjenesten. Se punkt 3.7 for de ulike reglene for innberetning og fradragsføring for de ulike mottakere av de fjernleverbare tjenestene.

### 3.6 Hjemmehørende i Norge

Det er et vilkår for avgiftsplikt etter mval. § 3-30 at tjenesten leveres til en næringsdrivende som er hjemmehørende i Norge, eller til stat, kommune og institusjoner som eies av stat og kommune i Norge.<sup>58</sup>

---

<sup>55</sup> Ot.prp. nr. 76(2008-2009) s. 38.

<sup>56</sup> C-60/90, Polysar.

<sup>57</sup> Den svenske avgiftshåndboken s. 156.

<sup>58</sup> Mval. § 3-30 annet ledd jf. § 1-3 første ledd j).

Departementet fremhever i merknadene til forskrift nr. 121 tilfeller der det kan være tvilsomt hvor mottaker er hjemmehørende. Det vil være der den næringsdrivende tjenestemottakeren har tilknytning til flere land, for eksempel hovedkontor i ett land, og filialer eller andre faste forretningssteder i andre land. Departementet uttaler her at forbruksstedet i slike tilfeller vil være det stedet tjenesten leveres til, og uttaler videre: *”Dette innebærer at en filial eller annen fast forretningssted i Norge, med tilhørende hovedkontor i for eksempel England, vil være avgiftspliktig når filialen kjøper tjenester fra utlandet som kan fjernleveres, og tjenesten leveres til filialen i Norge. På samme måte vil hovedkontoret i Norge bli avgiftspliktig når det kjøper fjernleverbare tjenester fra utlandet og de leveres her. Hvis slikt fast forretningssted eller driftssted mangler skal det også betales avgift til Norge når levering skjer til en næringsdrivende som er bosatt i Norge.”*<sup>59</sup>

I melding fra Skattedirektoratet, SKD 8/10, uttaler direktoratet seg nærmere om hvem som skal anses hjemmehørende i Norge etter regelen i mval. § 3-30 annet ledd. For det første vil etter direktoratets mening filialer av utenlandske selskaper være hjemmehørende i avgiftsområdet, og således avgiftspliktig her i landet for kjøp av fjernleverbare tjenester fra utlandet. De presiserer at slike selskaper også vil være hjemmehørende i det land hvor hovedkontoret ligger, og dermed bli ansett som hjemmehørende i flere land i forhold til de norske avgiftsreglene om kjøp og salg av fjernleverbare tjenester.

Direktoratet omtaler videre tilfeller der den utenlandske næringsdrivende er registrert i Norge ved representant. Dette er ikke særlig omtalt i merknadene til forskrift nr. 121. Direktoratet slår fast at en representantregistrering i Norge utgjør en tilstrekkelig egenetablering her, og at slike virksomheter også må anses hjemmehørende både i Norge og i utlandet. Norske filialer av utenlandske foretak blir dermed avgiftspliktige for kjøp av fjernleverbare tjenester fra utlandet. Dette standpunktet er også lagt til grunn i teorien.<sup>60</sup>

---

<sup>59</sup>FIN merknader til forskrift av 15. juni 2001 (forskrift nr. 121)

<sup>60</sup>Scheel (2006) s. 74.

Avgiftsplikten ved innførsel av fjernleverbare tjenester til mottaker hjemmehørende i Norge kan bli forsøkt unngått, ved at tjenesten leveres til en mottaker i utlandet, for senere å bli overført til bruk for næringsdrivende i Norge. For å motvirke dette, er det inntatt en bestemmelse i mval. § 3-30 tredje ledd. Etter denne vil tjenesten bli avgiftsbelagt i Norge, selv om den leveres til en mottaker hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet, dersom den er til bruk i merverdiavgiftsområdet av næringsdrivende eller offentlig virksomhet hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet. Dette gjelder imidlertid ikke dersom det kan dokumenteres at det er beregnet merverdiavgift av tjenesten utenfor merverdiavgiftsområdet.

Det har i teorien blitt diskutert om regelen i mval. § 3-30 første jf annet ledd skal omfatte tilfeller der mottaker av tjenesten er hjemmehørende i Norge, men hvor tjenesten forbrukes i utlandet. Det hevdes av Haugerud og Grape, i Revisjon og Regnskap, nr. 3/2010, at formålet bak regelverket om fjernleverbare tjenester, nemlig at tjenesten skal avgiftsbelegges i forbrukslandet, fører til at man ikke skal avgiftsbelegge tjenesten i Norge i slike tilfeller. Det hevdes videre at det faller utenfor norsk beskatningsrett å avgiftsbelegge tjenester som både utføres og forbrukes i utlandet.<sup>61</sup>

Standpunktet imøtegås i senere artikkel i Revisjon og Regnskap<sup>62</sup>, og avvises så i melding fra Skattedirektoratet, melding nr. 8/10, hvor det presiseres at en fjernleverbar tjeneste som leveres til en mottaker hjemmehørende i Norge, er avgiftspliktig i Norge, selv om forbruksstedet i et konkret tilfelle kan hevdes å være i utlandet. Direktoratet viser til forarbeidene til merverdiavgiftsreformen i 2001.<sup>63</sup> Det uttales her at utgangspunktet ved levering av tjenester over landegrensene er at slike tjenester skal avgiftsbelegges i forbrukslandet, men at det for fjernleverbare tjenester vil være vanskelig å fastsette et forbrukssted. Avgiftsplikten ble derfor i følge forarbeidene lagt på mottaker av tjenesten i slike tilfeller, fordi dette i de fleste tilfellene også vil gjenspeile forbruksstedet. Direktoratet tolker forarbeidene slik at det derfor ikke vil være nødvendig å ta stilling til forbruksstedet for den konkrete transaksjonen, og

---

<sup>61</sup> Haugerud og Grape, (2010).

<sup>62</sup> Buxrud og Haddeland, (2010).

<sup>63</sup> Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) punkt 8.2.3.

konkluderer med at: *”Når det kan konstateres at mottaker er hjemmehørende i Norge, og er omfattet av den angitte kjøpergruppen, er dette tilstrekkelig til å fastslå avgiftsplikt.”*

Direktoratet viser videre til Rt.2007.1401 Norsk Helikopter AS, hvor Høyesterett viser til at man internasjonalt, for tjenester hvor forbruksstedet ikke enkelt kan fastslås, gjør unntak fra utgangspunktet om at tjenester skal avgiftsbelegges der de blir forbrukt. Direktoratet viser til dommens avsnitt 34 og gjengir fra denne: *”Avgiftsplikten for tjenester som etter sin art ikke har noe bestemt forbrukssted, blir vanligvis pålagt kjøperen av tjenesten (”reversed charge”). Når avgiftsplikten for denne type tjenester blir pålagt kjøperen, er det fordi selgeren ikke ut fra tjenestens art kan vite i hvilket land tjenesten vil bli forbrukt og dermed skal avgiftsbelegges, og dersom man skulle la avtalt forbrukssted være avgjørende, ville det vanskeliggjøre avgiftsmyndighetenes kontroll.”*

Direktoratet viser videre til avsnitt 38 i dommen hvor Høyesterett uttaler: *”Av hensyn til avgiftsmyndighetenes kontroll bør avgiftsplikten for tjenester som etter sin art ikke er knyttet til noe bestemt oppfyllelsessted, ikke være avhengig av hva partene har avtalt om leverings eller utførelsessted”.*

Mot Direktoratets standpunkt har blitt hevdet at en slik tolkning av regelverket innebærer et brudd på nøytralitetshensynet, at hovedformålet med regelverket om avgiftsbehandling av kjøp av tjenester fra utlandet er å skape konkurransenøytralitet mellom norske og utenlandske tjenesteytere.<sup>64</sup> Det hevdes at tilsvarende tjeneste ytt fra en norsk næringsdrivende ville vært avgiftsfri etter reglene om utførsel av tjenester, jf. mval. §6-22 første ledd. Som jeg vil komme til under punkt 4.3.2 vil fjernleverbare tjenester, som ytes fra en norsk tjenesteyter til en norsk næringsdrivende mottaker, ikke være omfattet av avgiftsfritaket i mval. § 6-22 første ledd, og dermed ikke fritatt for avgift selv om den forbrukes i utlandet. Argumentet blir derfor ikke treffende.<sup>65</sup> Tvert i mot tilsier nøytralitetshensyn at det skal beregnes avgift i slike tilfeller, reglene pålegger

---

<sup>64</sup> Haugerud og Grape, (2010).

<sup>65</sup> Jf også SKD 8/10, og Buxrud og Haddeland, (2010).



avgift både der tjenesten ytes fra en norsk næringsdrivende, og der tjenesten ytes fra utlandet.

I samsvar med Direktoratets melding, vil man etter en tolkning av mval. § 3-30 komme til at vilkåret for avgiftsplikt etter mval. § 3-30 første jf. annet ledd er at mottaker av tjenesten er hjemmehørende i Norge. Det vil dermed ikke være av betydning om forbrukssted eller avtalt leveringssted kan hevdes å være i utlandet. Tjenesten skal likevel pålegges norsk merverdiavgift etter reglene om omvendt avgiftsplikt. Dette er i overensstemmelse med symmetrien i regelverket, og ivaretar hensynet bak reglene om avgiftsplikt ved innførsel av tjenester, nemlig at man ikke skal måtte vurdere hvor tjenesten blir forbrukt.

### 3.7 Innberetning og fradragsrett

Det følger av mval. § 11-3 første ledd, at det ved kjøp av fjernleverbare tjenester etter § 3-30 første til tredje ledd, er mottakeren av tjenesten som skal beregne og betale merverdiavgift. For næringsdrivende mottaker som er registrert i merverdiavgiftsregisteret, føres avgiften som påløper ved innførselen som utgående merverdiavgift på den ordinære omsetningsoppgaven, i en egen boks for tjenesteimport. Dette beløpet kan så føres til fradrag som inngående merverdiavgift i den samme omsetningsoppgaven.

Næringsdrivende mottaker som ikke er registrert i merverdiavgiftsregisteret, fordi han ikke driver avgiftpliktig virksomhet over beløpsgrensen, har som tidligere nevnt likevel plikt til å beregne og betale avgift etter reglene om omvendt avgiftsplikt. De skal da levere en særskilt omsetningsoppgave, som skal leveres kvartalsvis, jf. mval. § 15-6 første og annet ledd. Dersom avgiftsbeløpet for en termin er mindre enn 2000 kroner skal det imidlertid ikke beregnes og betales utgående merverdiavgift på innførselen, og oppgaveplikten faller dermed bort.<sup>66</sup>

---

<sup>66</sup> Mval. § 11-3 første ledd annet punktum.

For utenlandske tjenesteytere som yter elektroniske kommunikasjonstjenester, eller elektroniske tjenester til norske privatpersoner, gjelder/vil gjelde særskilte ordninger for innberetning og fradragsrett.

## **4 Utførsel av tjenester**

### **4.1 Innledning**

Reglene om merverdiavgiftsbehandlingen ved utførsel av tjenester, eller nærmere bestemt salg av tjenester til utlandet, finner vi i mval. § 6-22. Loven skiller mellom tjenester som utføres innenfor merverdiavgiftsområdet, altså stedbundne tjenester, men som helt ut er til bruk i utlandet<sup>67</sup>, og tjenester som er fjernleverbare<sup>68</sup>.

Utgangspunktet er at avgiftsbelastningen skal skje der levering eller utførelsen av tjenesten finner sted. Dersom utførelsen finner sted utenfor merverdiavgiftsområdet, vil avgiftsplikt kunne utløses i et annet land, ved at selger blir registreringspliktig i dette landet. I disse tilfellene vil det ikke bli avgiftsplikt for tjenesteyter i tjenesteyters hjemstat. Der utførelsen skjer i Norge, er utgangspunktet at selger skal beregne avgift på tjenesten i Norge, som innenlandsk omsetning. Unntak fra dette finner vi i mval. § 6-22 første ledd, om at tjenester som er helt ut til bruk utenfor merverdiavgiftsområdet, skal være fritatt fra beregning og betaling av merverdiavgift i Norge. Begrunnelsen for denne regelen er at formålet er å avgiftsbelegge varer og tjenester der forbruket finner sted. Regelen forutsetter at tjenesten vil bli avgiftsbelagt i det land tjenesten er helt ut til bruk. På denne måten unngår man dobbel avgiftsbelastning.

For fjernleverbare tjenester, hvor man typisk ikke kan fastslå hvor utførelsen eller leveringen skjer, gjelder regelen i § 6-22 annet ledd. Tjenesten er da fritatt merverdiavgiftsbelastning for tjenesteyter, men kun der mottakeren er næringsdrivende eller offentlig virksomhet hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet. Her

---

<sup>67</sup> Mval. § 6-22 første ledd.

<sup>68</sup> Mval. § 6-22 annet ledd.

forutsettes det at tjenesten vil bli avgiftsbelagt i mottakerlandet, etter reglene om omvendt avgiftsplikt. Formålet med avgiftsfritaket er også her å unngå dobbel avgiftsbelastning på tjenesten.

Der mottaker er privatperson gjelder mval. § 6-22 første ledd, både der tjenesten er en stedbunden tjeneste, og der det er en fjernleverbar tjeneste.

Dersom vilkårene i mval. § 6-22 første eller annet ledd er oppfylt, skal tjenesten faktureres med nullsats. Bestemmelsen hjemler således et fritak fra loven.<sup>69</sup> Slik omsetning skal dermed være med i beregningen av avgiftspliktig omsetning, og kan gi grunnlag for registreringsplikt i merverdiavgiftsregisteret dersom den overstiger 50 000 kroner på tolv måneder.<sup>70</sup> Man innberetter utgående merverdiavgift på transaksjonen med nullsats, men får fortsatt fradragføre påløpt merverdiavgift på kostnader knyttet til omsetningen som inngående avgift, og får dermed overskytende merverdiavgift man kan få refundert fra skattekontoret.<sup>71</sup>

Jeg vil i det følgende se nærmere på vilkårene for avgiftsfritak etter mval. § 6-22.

#### 4.2 Tjenester til bruk utenfor merverdiavgiftsområdet

Regelen i mval. § 6-22 første ledd kommer i utgangspunktet kun til anvendelse der tjenesten ikke er fjernleverbar, jf. regelen i annet ledd, som gjelder de fjernleverbare tjenestene. Tjenesten er da avgiftsfri så lenge den ”helt ut er til bruk utenfor merverdiavgiftsområdet”. Det er altså ikke noe krav om at mottaker av tjenesten er hjemmehørende i utlandet, det blir avgiftsfritak selv om både tjenesteyter og mottaker er hjemmehørende i Norge, så lenge tjenesten helt ut er til bruk utenfor merverdiavgiftsområdet.

Med ”utenfor merverdiavgiftsområdet” menes utenfor det norske fastland, samt til kontinentalsokkelen, Svalbart, Jan Mayen og de norske bilandene.<sup>72</sup>

---

<sup>69</sup> Mval. § 1-3 første ledd h).

<sup>70</sup> Mval. § 11-5 første ledd.

<sup>71</sup> Mval. § 11-5 første ledd.

<sup>72</sup> Mval. § 1-2 første jf annet ledd.

At den skal være helt ut til bruk for å unngå avgiftsplikt betyr at dersom tjenesten helt eller delvis kan sies å være til bruk i Norge, foreligger avgiftsplikt i Norge.<sup>73</sup> Regelen gjelder både der mottaker er avgiftssubjekt og privatperson, det blir avgiftsfritak i alle tilfeller så lenge tjenesten helt ut er til bruk utenfor merverdiavgiftsområdet.

Det forligger en rekke uttalelser og meldinger fra avgiftsmyndighetene om enkeltsaker knyttet til vilkåret om at tjenesten skal være ”helt ut til bruk utenfor merverdiavgiftsområdet”. Uttalelsene gjelder reglene etter den gamle loven, og forskrift nr. 24 § 8. Vilket om at tjenesten må være helt ut til bruk utenfor merverdiavgiftsområdet er imidlertid videreført i loven av 2009, og praksis vil dermed fortsatt være relevant.<sup>74</sup>

### 4.3 Fjernleverbare tjenester

#### 4.3.1 Fjernleverbar tjeneste

Om innholdet av begrepet ”fjernleverbare tjenester”, vises til drøftelsen av begrepet under punk 3.2.2 om innførsel. Begrepet vil ha samme innhold både ved innførsel og utførselstilfellene. Tjenester som omfattes vil typisk være tjenester som kan leveres via telefon, telefax, post eller Internett. Det er ikke av betydning om tjenesten faktisk ble utført i et møte i Norge, så lenge den var av en slik art at den kunne vært levert på de nevnte måter.<sup>75</sup>

#### 4.3.2 Næringsdrivende, offentlig virksomhet hjemmehørende i utlandet

I de tilfellene det ytes en fjernleverbar tjeneste, og mottaker er næringsdrivende eller offentlig virksomhet hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet, er tjenesten fritatt for merverdiavgift jf. mval. § 6-22 annet ledd.

Det er i disse tilfellene ikke nødvendig at tjenesten er helt ut til bruk i utlandet for at tjenesten blir avgiftsfri. Det er tilstrekkelig at mottaker av tjenesten er hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet. For slike tjenester er det dermed ikke nødvendig å ta

---

<sup>73</sup> Scheel (2006) s. 81.

<sup>74</sup> Merverdiavgiftshåndboken (2011) s. 458.

<sup>75</sup> Scheel (2006) s. 87.

stilling til forbrukssted.<sup>76</sup> Det vil heller ikke være av betydning om tjenesten er til bruk i Norge, så lenge mottakeren av tjenesten er hjemmehørende i utlandet. For utførsel har man altså ingen tilsvarende regel som for import, der mval. § 3-30 tredje ledd gir en særregel for vurdering av avgiftsplikt som følge av bruk i Norge.

Der mottaker av fjernleverbare tjenester er næringsdrivende hjemmehørende i Norge, vil man falle utenfor ordlyden i mval. § 6-22 annet ledd og man vil ikke være omfattet av fritaket for avgiftsplikt på tjenesten. Slike tjenester skal dermed avgiftsbelastes som innenlandsk omsetning uansett om den fjernleverbare tjenesten er helt ut til bruk i utlandet.<sup>77</sup> Dette harmonerer med det syn at forbruksstedet ikke har betydning ved vurderingen av avgiftsplikt for de fjernleverbare tjenester, når mottaker er næringsdrivende. Det avgjørende er hvem som etter avtalen med tjenesteyter er mottaker av tjenester, og hvor denne er hjemmehørende. Skattedirektoratets syn er altså at avgiftsfritak ved utførsel av fjernleverbare tjenester til næringsdrivende reguleres uttømmende i mval. § 6-22 annet ledd, se SKD 8/10.

I strid med dette synet hevdes det imidlertid at mval. § 6-22 annet ledd skal tolkes som en utvidelse av avgiftsfritaket ved utførsel av fjernleverbare tjenester til næringsdrivende, og at første ledd gjelder for alle typer tjenester, ikke bare de stedbundne.<sup>78</sup> Det hevdes altså at omsetning av fjernleverbare tjenester til næringsdrivende eller offentlig virksomhet *ikke* reguleres uttømmende i annet ledd. Dette ville innebære at også fjernleverbare tjenester levert til næringsdrivende mottaker i Norge vil være avgiftsfrie så lenge tjenesten fullt ut er til bruk i utlandet. Haugerud og Gulseth hevder i sin artikkel at dette samsvarer både med ordlyden i tidligere forskrift nr. 24 § 8 og med avgiftspraksis knyttet til denne, hvor avgiftsfritak ble gitt også for det som i dag ville karakteriseres som fjernleverbare tjenester i de tilfeller der både utførelsen og forbruket fant sted i utlandet. Deres syn bygger på prinsippet om at tjenester skal avgiftsbelastes der forbruket finner sted.

---

<sup>76</sup> SKD 8/10.

<sup>77</sup> SKD 8/10.

<sup>78</sup> Haugerud og Gulseth, (2011)

Reglene om innførsel og utførsel av tjenester bygger imidlertid som nevnt på en presumpsjon om at forbruksstedet i de fleste tilfeller vil være der mottaker av slike tjenester er etablert. Fordi man for de fjernleverbare tjenestene vanskelig kan fastslå hvor forbruket i det enkelte tilfelle vil finne sted, ble avgiftsplikten lagt på den som etter avtalen er mottaker av tjenesten.<sup>79</sup> Man innførte altså et tosporet system, hvor man skiller mellom avgiftsbehandlingen for stedbundne og fjernleverbare tjenester. Reglene for de fjernleverbare tjenestene bygger på hensynet til avgiftsmyndighetenes mulighet for kontroll, jf Rt.2007.1401 Norsk Helikopter AS. Det vil dermed ikke være av betydning om mottaker av tjenesten bruker tjenesten utenfor merverdiavgiftsområdet.

Tidligere avgiftspraksis som blir vist til av Haugerud og Gulseth knytter seg til regelen om utførsel av tjenester i tiden før merverdiavgiftsreformen, altså før man innførte særreglene for fjernleverbare tjenester. At man da kunne komme til et annet resultat enn det man vil komme til etter dagens regler er derfor naturlig, all den tid reglene ikke bygget på de særlige hensynene som lovgiver mente skal være bærende for de fjernleverbare tjenester etter reformen i 2001. Man kan etter min mening derfor ikke tolke mval. § 6-22 slik at fjernleverbare tjenester omfattes av første ledd i de tilfellene der mottaker er næringsdrivende eller offentlig virksomhet.

Fritaket for tjenester som kan fjernleveres gjelder i forhold til alle typer næringsdrivende som er hjemmehørende i utlandet, på Svalbard og Jan Mayen. Det gjelder uavhengig av om den næringsdrivende driver avgiftspliktig virksomhet eller ikke, men kravet til næringsvirksomhet må være oppfylt.<sup>80</sup> Vurderingen av om den utenlandske mottakeren av tjenesten kvalifiserer som "næringsdrivende" skal avgjøres etter de norske regler. Jeg viser her til drøftelsen i punkt 3.5, om de tilsvarende begrepene i mval. § 3-30 annet ledd om innførsel av tjenester. Den samme tolkningen vil bli lagt til grunn. I følge Scheel er det den norske tjenesteleverandøren som må kunne sannsynliggjøre at den utenlandske oppdragsgiver er næringsdrivende hjemmehørende i utlandet.<sup>81</sup> For at den norske tjenesteyteren skal kunne fakturere den

---

<sup>79</sup> Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) punkt 8.2.3.

<sup>80</sup> Scheel (2006) s. 86.

<sup>81</sup> Scheel (2006) s. 86.

utenlandske mottakeren uten merverdiavgift, må han være sikker på at mottakeren for eksempel er registrert i et utenlandsk register tilsvarende det norske Foretaksregisteret, eller skaffe dokumentasjon fra det aktuelle lands myndigheter som bekrefter at vedkommende driver næringsvirksomhet.

Det er usikkert om man kan kreve at den utenlandske mottakeren er registrert næringsdrivende for at den norske tjenesteyteren skal kunne fakturere tjenesten avgiftsfritt, jf. KMA-2009-6457. Det avgjørende må være om man etter en helhetsvurdering må anses som ”næringsdrivende”. En registrering i et utenlandsk register vil være et moment i denne helhetsvurderingen, men ikke i seg selv avgjørende.

Der en næringsdrivende har tilknytning til flere land oppstår den samme problemstillingen ved utførsel som ved innførsel, se punkt 3.6. Spørsmålet er hvor den næringsdrivende skal anses hjemmehørende. En filial i Norge vil være nok til å bli ansett hjemmehørende i Norge, det samme vil en representantregistrering i Norge. Hovedkontoret i utlandet vil imidlertid fortsatt anses hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet. Det avgjørende for om avgiftsfritaket i mval. § 6-22 annet ledd kommer til anvendelse, er hvem som etter avtalen er mottaker av tjenesten. Så lenge den som er mottaker av den fjernleverbare tjenesten er hjemmehørende i utlandet, er det uten betydning at mottaker også driver virksomhet i Norge, enten gjennom filial eller gjennom en representant. Det er også uten betydning for avgiftsfritak etter mval. § 6-22 annet ledd om mottaker av den fjernleverbare tjenesten benytter denne i sin virksomhet i Norge, så lenge tjenesten utføres for og faktureres til den utenlandske virksomheten på bakgrunn av avtale mellom partene.<sup>82</sup> Det skal altså ikke foretas noen vurdering av hvor tjenesten er til bruk.

Avgiftsfritaket etter § 6-22 annet ledd gjelder videre der mottakeren av tjenesten er offentlig virksomhet hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet. Dette omfatter stat, kommune og virksomhet som drives av stat eller kommune.<sup>83</sup>

---

<sup>82</sup> SKD 8/10.

<sup>83</sup> Mval. § 1-3 første ledd j).

#### 4.3.3 Omsetning av fjernleverbare tjenester til andre enn næringsdrivende og offentlige virksomheter hjemmehørende i utlandet.

Ved omsetning av fjernleverbare tjenester til andre, dvs. til andre subjekter enn næringsdrivende og offentlig virksomhet hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet, skal avgiftsvurderingen foretas etter mval. § 6-22 første ledd.<sup>84</sup> Dermed er det avgiftsfritak kun dersom tjenesten er helt ut til bruk i utlandet, selv om mottaker er hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet. Dette vil gjelde omsetning til for eksempel private forbrukere bosatt i utlandet. Her må man imidlertid være oppmerksom på at det kan være krav om registrering i utlandet for den norske tjenesteyteren etter reglene i det enkelte land. Dette vil være tilfelle der landet har innført regler om "use & enjoyment", som fører til at leveringsstedet blir lagt til det landet tjenesten forbrukes. Hvis tjenesten på noen måte forbrukes i Norge, blir hele tjenesten avgiftspliktig i Norge som innenlandsk omsetning, også der mottaker er hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet.

Etter annet ledd annet punktum kommer første ledd bare til anvendelse der man har "andre mottakere hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet". Der mottaker er andre enn næringsdrivende og offentlig virksomhet hjemmehørende *innenfor* avgiftsområdet er man utenfor ordlyden i annet ledd annet punktum.

I siste utgave av Merverdiavgiftshåndboken fremgår imidlertid at "*Fritaket i første ledd vil for øvrig komme til anvendelse i de tilfeller der mottaker av den fjernleverbare tjenesten er en privatperson hjemmehørende i Norge, men der tjenesten er helt ut (er) til bruk utenfor merverdiavgiftsområdet. Annet ledd annet punktum kan m.a.o ikke tolkes antitetisk.*"<sup>85</sup>

For å få avgiftsfritak i slike tilfeller må mval. § 6-22 tolkes slik at første ledd ikke bare kommer til anvendelse der mottaker er andre enn næringsdrivende eller offentlig virksomhet hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet, men at første ledd gjelder omsetning av fjernleverbare tjenester til andre enn næringsdrivende og offentlig

---

<sup>84</sup> Mval. § 6-22 annet ledd annet punktum.

<sup>85</sup> Merverdiavgiftshåndboken 2011 s. 459.



virksomhet generelt. Dette stemmer med uttalelse fra Skattedirektoratet i SKD 8/10, hvor de skriver: ”*Omsetning av tjenester som ikke er fjernleverbare reguleres i første ledd. Det samme gjelder omsetning av fjernleverbare tjenester til mottaker som ikke (ikke) er næringsdrivende eller offentlig virksomhet. I disse tilfellene skal det legges avgjørende vekt på hvor tjenesten er til bruk.*”

I de tilfellene mottaker av en fjernleverbar tjeneste er en privatperson bosatt i Norge, men tjenesten helt ut er til bruk i utlandet er tjenesten altså avgiftsfri etter mval. § 6-22 første ledd.

#### **4.4 Legitimasjonskrav**

For å kunne omsette avgiftsfrie tjenester ut av merverdiavgiftsområdet etter reglene i mval. § 6-22 stilles særlige legitimasjonskrav i merverdiavgiftsforskriften § 6-22-1 første og annet ledd. For å kunne omsette tjenester avgiftsfritt etter mval. § 6-22 første ledd, fremgår det av forskriftens § 6-22-1 første ledd at man skal dokumentere med salgsdokument og opplysninger som viser at tjenesten er helt ut til bruk utenfor merverdiavgiftsområdet. Salgsdokumentet skal minst inneholde kjøperens navn og adresse, eller organisasjonsnummer, jf. bokføringsforskriften § 5-1-2. Etter bokføringsforskriften § 5-1-1 nr. 4 skal videre salgsdokumentet inneholde tidspunkt og sted for levering av ytelsen. For fritak etter mval. § 6-22 annet ledd, kreves etter merverdiavgiftsforskriften § 6-22-1 annet ledd, at det av salgsdokumentet fremgår at mottakers adresse er utenfor merverdiavgiftsområdet.

## **5 Innførsel og utførsel av tjenester – reglene i EU**

### **5.1 Innledning**

Det første enhetlige avgiftsdirektiv i EU er det sjette avgiftsdirektiv (direktiv 77/388/EU av 17. mai 1977). Direktivet bidro til harmonisering på en rekke områder, men de fiskale grensene mellom medlemslandene ble opprettholdt.

Ved direktiv 91/680/EU av 16. desember 1991 (i kraft fra 1. januar 1993) opphørte de fiskale grensene mellom landene. Direktivet innførte ”det indre marked”, dvs. fri bevegelse av varer og tjenester. Man tok bort tollgrensene mellom medlemslandene, slik at import/eksportbehandling ikke lenger var nødvendig for handel mellom medlemslandene.

Fra 1. januar 2007 gjelder det nye, konsoliderte direktiv av 28. november 2006 – Rådets direktiv 2006/112/EF, heretter omtalt som ”avgiftsdirektivet”, eller ”direktivet”.

Direktivet gjelder ikke direkte som lov i medlemslandene, og kan dermed ikke gi selvstendig hjemmel for å ilegge merverdiavgift. Direktivet er et overstatlig regelverk, og må implementeres i det enkelte lands nasjonale lovgivning for å få bindende virkning for de næringsdrivende. EU-kommisjonen har imidlertid myndighet til å reise sak mot de medlemsland som ikke følger pliktbestemmelsene i Direktivet. Innholdet av direktivet skal implementeres i de enkelte EU-landene, men ikke nødvendigvis etter direktivets ordlyd.

Merverdiavgiftsreglene i EU, bygger, som de norske reglene, på at det som hovedregel skal betales merverdiavgift ved all omsetning av varer og tjenester (generell avgiftsplikt). Hovedregelen er at det er selgeren av varen eller tjenesten som skal beregne og betale avgiften. I noen tilfeller er det imidlertid, som etter de norske reglene, kjøperen som er den part som er forpliktet til å innkreve og innrapportere avgiften etter reglene om reverse charge (omvendt avgiftsplikt).

Merverdiavgift er utenfor samarbeidsområdene etter EØS avtalen. Norge vil dermed være et tredjeland i forhold til avgiftssystemet i EU.<sup>86</sup> Tilsvarende vil landene i EU være utenfor merverdiavgiftsområdet etter de Norske reglene.

Ved grenseoverskridende handel oppstår spørsmålet i hvilket land merverdiavgiften skal betales. Avgiftsdirektivet inneholder regler om ”leveringsstedet for avgiftspliktige transaksjoner”, ”place of supply”. Ved å fastslå hvor leveringsstedet skal være, reguleres samtidig i hvilket land transaksjonen skal vurderes for eventuell avgiftsplikt.

---

<sup>86</sup> Gjems-Onstad (2009) s. 77.

Man forhindrer dermed ulike regler i forskjellige land om hvor levering skal anses å finne sted, og motvirker dermed dobbeltbeskatnings og nullbeskatningstilfeller.

12. februar 2008 godkjente Rådet direktiv 2008/8/EF, som var del av en større reform av endringer på EUs avgiftsområde, bedre kjent som "the VAT package". Direktivet endret reglene i direktiv 2006/112 EF om stedet for levering av tjenester. De vesentligste delene av de nye reglene fikk virkning fra 1. januar 2010.

Etter avgiftsdirektivet art. 2 nr. 1 c, skal det beregnes merverdiavgift ved levering av tjenester. Reglene for tjenester er basert på samme system som reglene for varer. Systemet innebærer at man skal avgiftsbelegge tjenesten på det stedet leveringen finner sted, altså i den medlemsstat tjenesten presumptivt forbrukes. Hvem som skal beregne og betale merverdiavgiften avhenger av om mottakeren av tjenesten er en "taxable person" (eller hva den norske merverdiavgiftsloven definerer som avgiftssubjekt), eller om mottaker er en privatperson. Fordi det er stedet for levering (place of supply) som avgjør hvor vurderingen av avgiftsplikt skal foretas, varierer stedet for levering etter hvem som er mottaker av tjenesten.

## 5.2 Taxable person (avgiftssubjekt)

Det fremgår av avgiftsdirektivet art. 44 1.pkt. at "*The place of supply of services to a taxable person acting as such shall be the place where that person has established his business.*" Når en selger skal ta stilling til om han skal beregne merverdiavgift på sitt salg eller ikke, altså om art. 44 1. pkt. vil komme til anvendelse, må han ta stilling til om kjøperen er et avgiftssubjekt (taxable person)(B2B), eller et ikke-avgiftssubjekt (non-taxable person)(B2C).

De fleste næringsdrivende vil være avgiftssubjekter, mens privatpersoner typisk vil være ikke-avgiftspliktige. Retningslinjer for å bestemme om mottaker er et avgiftssubjekt eller en privatperson, og hvor disse er hjemmehørende /bosatt, finnes ikke i dagens direktiv eller forordning, men er inntatt i forordning Council implementing regulation (EU) No 282/201 av 15. mars 2011. Forordningen blir innført fra 1. juli 2011, og inneholder bestemmelser som tolker mange av begrepene benyttet ved innføringen av "the VAT package".

De fleste selskaper vil oppfylle kravet om å være et avgiftssubjekt (taxable person) for merverdiavgiftsformål. Eksempler på selskaper som typisk ikke vil oppfylle kravet, og hvor reglene i art. 44 1. pkt. ikke vil komme til anvendelse, vil være der mottakende selskap kun er et passivt holdingselskap, der formålet kun er å besitte aksjer uten noen aktiv forvaltning eller formål om å tjene penger.<sup>87</sup> Det samme gjelder offentlige sykehus, universiteter, biblioteker og andre offentlige institusjoner. Det avgjørende er om selskapet driver avgiftspliktig aktivitet etter det aktuelle lands rett, eller om aktiviteten er av en slik art at den vil være unntatt fra avgiftsplikt. I så fall vil selger ha en plikt til å beregne merverdiavgift på sin tjeneste etter art. 45, art. 44 kommer ikke til anvendelse.

Spørsmålet blir hvordan en selger praktisk sett skal avgjøre dette. Der mottaker av tjenesten er etablert innenfor EU vil selger kunne se hen til om mottaker har et VAT-registreringsnummer. Der kjøper av tjenesten kan legge frem et slikt nummer, og skattemyndighetene i vedkommende land kan bekrefte at dette er gyldig, vil selger av tjenesten kunne fakturere tjenesten avgiftsfritt og legge til grunn at leveringsstedet vil være i mottakers hjemstat.<sup>88</sup> Der mottaker av tjenesten er etablert utenfor EU kan det være vanskeligere for tjenesteyter å skaffe dokumentasjon på at mottaker er en "taxable person", slik at han kan fakturere tjenesten uten merverdiavgift. Myndighetene i selgers etableringsland vil kunne kreve spesifikk dokumentasjon for at kjøper er en taxable person. Tyskland har bland annet spesifikke krav til det i dag.

Etter art. 43 nr. 1 vil en "taxable person" være omfattet av avgiftsplikten etter art. 44 1. pkt. for all sin virksomhet, også for virksomhet som er unntatt. Selv om kjøper driver både avgiftspliktig og unntatt virksomhet, blir han altså avgiftspliktig etter art. 44 1. pkt. for alle anskaffelser, også anskaffelser som er til bruk i den unntatte virksomheten. Andre juridiske personer som ikke driver avgiftspliktig virksomhet, men som likevel er avgiftsregistrert av andre grunner, blir også avgiftspliktig etter art. 44 1. pkt, jf. art. 43

---

<sup>87</sup> C-60/90, Polysar.

<sup>88</sup> Lejeune, Kotanidis og Van Doninck (2009) s. 101.

nr. 2. Der en tjenesteyter har å gjøre med et slikt selskap, må avgiftsmyndighetene bekrefte at selskapet skal bli behandlet som en "taxable person" i forhold til reglene i art. 44 1. pkt. om snudd avregning, før tjenesteyter kan være sikker på å fakturere tjenesten uten merverdiavgift. Uansett vil det være tjenesteyter som har ansvaret for å fakturere riktig. Dersom tjenesteyter feilaktig fakturerer uten merverdiavgift, vil tjenesteyter bli holdt ansvarig hvis kjøper ikke de facto var en "taxable person".

I følge ordlyden i art. 44 1. pkt. kommer reglene her til anvendelse kun der man har å gjøre med en næringsdrivende (taxable person) "acting as such". Dette kan reise spørsmål om reglene i art. 44 1. pkt. kun kommer til anvendelse der hvor kunden bruker tjenesten i sin økonomiske aktivitet, og ikke der tjenesten er til bruk i hans ikke-økonomiske aktivitet.<sup>89</sup> I følge artikkelforfatterne i artikkelen i International VAT monitor march/april 2009, vil en slik tolkning legge en uforholdsmessig byrde på tjenesteyter. Tjenesteyter vil da måtte undersøke hva slags aktivitet mottaker av tjenesten har tenkt til å anvende tjenesten på, før han eventuelt kan legge til grunn at art. 44 1. pkt. vil komme til anvendelse. Dette vil kunne være til så stort bry for tjenesteyter at det vil være i strid med formålet bak direktiv 2008/8 om å bidra til å fjerne hindringer for handel over lendegrensene. Det ville også være i strid med formålet bak direktivet, nemlig at avgiftsbelastningen skal skje i forbruksstaten. Av disse grunner konkluderes det med at *"the phrase "acting as such" in the new Art. 44 should be ignored or interpreted so that, as long as the customer uses his VAT identification number, he is deemed to act in his capacity as a taxable person. In that respect, the supplier should not be held responsible for the application of VAT."*<sup>90</sup> Det samme hevdes av Wille i hans artikkel i International VAT monitor January/February 2009, hvor han i forhold til tilfeller der en registrert næringsdrivende også driver ikke-økonomisk aktivitet kommer til at *"services subject to the general B2B place-of-supply rule will always be deemed to be supplied at the place where the recipient of the services is established, regardless of whether or not the services are destined for the customer's economic activity"*.

---

<sup>89</sup> Lejeune, Kotanidis og Van Doninck, (2009) s. 102.

<sup>90</sup> Lejeune, Kotanidis og Van Doninck, (2009) s. 103.

Man kan etter dette slå fast at man kan legge til grunn en vid fortolkning av vilkåret om at tjenestemottaker må være en "taxable person". Selv om det ikke er et krav om at tjenesten må være til bruk i den *avgiftspliktige virksomheten* til mottaker, er det likevel et krav at tjenesten må være til bruk i *virksomheten* til det mottakende selskap. Det følger av fortalen til Direktiv 2008/8 at art. 44. 1. pkt. ikke vil komme til anvendelse der tjenestene brukes av en registrert næringsdrivende men til eget privat bruk for seg eller sine ansatte. Tjenesten skal da avgiftsbelegges etter reglene i art. 45.

Der mottaker av tjenesteyter er en "taxable person", slik at reglene i art. 44 kommer til anvendelse, blir stedet for levering det stedet mottaker av tjenesten har sitt etableringssted, eller faste forretningssted.

### 5.3 Mottaker av tjenesten er en "taxable person" (avgiftssubjekt)

#### 5.3.1 Innenfor en medlemsstat

Der omsetningen av tjenesten skjer mellom næringsdrivende, følger det av avgiftsdirektivet art. 2 nr. 1 c, at tjenesten er levert der tjenesteyter er etablert.

Etter at man har bestemt leveringsstedet for tjenesten, altså til hvilken stat merverdiavgift skal betales, blir det neste spørsmålet hvem som skal være ansvarlig for betalingen. Dette reguleres i Merverdiavgiftsdirektivet art. 193 flg. Etter art. 193 er det grunnleggende prinsipp at betalingsplikten påhviler den avgiftspliktige person som omsetter avgiftspliktige varer og tjenester.

#### 5.3.2 Grenseoverskridende tilfeller

Dersom mottaker av tjenesten er etablert i en annen medlemsstat enn tjenesteyter, eller utenfor EU, så flyttes stedet for levering til mottakers medlemsstat, jf avgiftsdirektivet art. 44 1. pkt. Forutsetningen er at mottaker er en "taxable person", (avgiftssubjekt) (B2B). Hovedregelen i art. 44 1. pkt. bygger på destinasjonsprinsippet, at tjenesten skal avgiftsbelastes på det stedet forbruket finner sted. EU-kommisjonen begrunnet innføringen av regelen med at dette vil begrense behovet for at tjenesteyter må avgiftsregistreres i andre land enn der han er etablert, jf COM (2003) 822.<sup>91</sup>

---

<sup>91</sup> Finansdepartementets høringsnotat av 24. februar 2011 s. 25.

Spørsmålet blir så hvem som skal være ansvarlig for beregningen og betalingen av avgiften. Som nevnt over er det tjenesteyter som i utgangspunktet er ansvarlig for å betale merverdiavgift på den tjeneste som ytes. Dette utgangspunktet fravikes i flere tilfeller, der man i stedet pålegger tjenestemottaker avgiftsplikt, såkalt omvendt avgiftsplikt (reverse charge). Det følger av art. 196, at ved levering av tjenester som omfattes av art. 44 (levering av tjenester til "taxable persons"), så vil mottaker få en forpliktelse til å registrere seg for VAT dersom denne ikke er registrert tidligere. Dette gjelder dersom leverandøren er etablert i et annet medlemsland enn mottakeren. Merverdiavgiftsdirektivet art. 214 liser opp de avgiftspliktige personer som skal identifiseres for et VAT-registreringsnummer.

I de tilfellene tjenesten ytes til en mottaker utenfor EU, avhenger det av reglene i det enkelte mottakerland om tjenesten skal avgiftsbelegges av mottaker eller ikke.

Der tjenesten anses å være en stedbunden tjeneste, og tjenesteyter har slik tilknytning til Norge at han må sies å drive omsetning i Norge, kan han bli pålagt en registreringsplikt her. Der dette må karakteriseres som en fjernleverbar tjeneste, og mottaker er en næringsdrivende, vil mottaker være ansvarlig for å avgiftsberegne tjenesten etter reglene om omvendt avgiftsplikt, jf. mval. § 3-30.

Der tjenesten etter norsk rett anses som en stedbunden tjeneste, og omsetningen må sies å finne sted i utlandet, blir det ingen registreringsplikt for tjenesteyter i Norge, og heller ikke avgiftsplikt for mottaker av tjenesten. Den følger likevel destinasjonsprinsippet etter EU-retten, resultatet blir dermed at tjenesten blir avgiftsfri. Det gjelder for eksempel tjenester som går ut på arbeid på vare, besiktigelses/overvåkingstjenester, advokattjenester som gjelder prosess for domstolene, undervisningstjenester/instruktørtjenester, samt tjenester knyttet til kulturelle aktiviteter (men ikke adgang til slike).

Der mottaker av tjenesten er et avgiftssubjekt etablert i EU, og tjenesteyter er etablert utenfor EU, blir mottaker avgiftspliktig etter reglene om reverse charge i det EU-landet mottakeren er etablert, uavhengig av hvilke regler som gjelder for tjenesteyter. De

norske utførselsbestemmelsene tar sikte på frita slike tjenester fra avgiftsplikt, slik at tjenesten kun vil bli avgiftsbelagt i mottakers hjemstat, jf. mval. § 6-22.

Hvis tjenestene anses som stedbundne etter norsk rett, vil det utløses registrerings og avgiftsplikt i Norge for tjenesteyter (med mindre de helt ut er til bruk utenfor avgiftsområdet). Tjenesten kan dermed bli avgiftsbelagt to ganger. Det vil gjelde de samme tjenestetyper som nevnt over om innførsel.

EU direktivet inneholder flere bestemmelser som gjør unntak fra hovedregelen i art. 44 1. pkt. om at leveringsstedet skal være der mottaker er etablert. De spesielle reglene om leveringssted for disse tjenestene vil gå foran hovedregelen i art 44.<sup>92</sup> Også her vil betalingsplikten etter hovedregelen i art. 193 påhvile tjenesteyteren. Tjenesten vil dermed utløse registreringsplikt for tjenesteyter på det sted tjenesten etter unntaksreglene anses levert. Reglene harmonerer i de fleste tilfellene med de norske reglene, ved at slike tjenester anses som stedbundne tjenester, og dermed avgiftspliktige for tjenesteyter der omsetningen finner sted.

Der man i unntakstilfeller etter norsk rett vil anse slike tjenester som fjernleverbare tjenester, vil man ved innførselstilfellene få dobbel avgift på tjenesten, mens tjenesten ved utførsel ikke vil bli avgiftsbelagt. Det gjelder for eksempel arkitekttjenester, som etter EU-retten skal avgiftsbelegges på det stedet den faste eiendommen tjenesten knytter seg til er lokalisert, mens de etter norsk rett anses som en fjernleverbar tjeneste.

For tjenester knyttet til fast eiendom følger det av direktivets art. 47 at leveringsstedet er der den faste eiendommen er lokalisert. Følgelig er det her tjenesten skal avgiftsbelastes. Regelen i art. 47 omfatter bygningsmessige tjenester, eiendomsmeglertjenester, utleietjenester, arkitekttjenester mv.<sup>93</sup>

For persontransporttjenester flyttes stedet for levering til det stedet transporten finner sted, jf. art. 48. Der transporten strekker seg gjennom flere land, regner man ut

---

<sup>92</sup> Wille, (2009) s. 8.

<sup>93</sup> Gjems-Onstad (2009) s. 83.



avgiftsbelastningen proporsjonalt etter lengden på transporten. Regelen er vanskelig å praktisere korrekt, og kritiseres i teorien.<sup>94</sup> Ifølge Wille burde 0% sats på slike tjenester vært innført på lik linje med internasjonal passasjertransport med fly og med båt.

Etter avgiftsdirektivet art. 53 skal stedet for levering av kulturelle tjenester være det sted aktiviteten utøves. Spesialregelen gjelder kun tjenester som gjelder *adgang* til arrangementer hvor aktiviteten utøves. Andre tjenester relatert til slike arrangementer er ikke omfattet av art. 53, men reguleres i art. 54. Man må altså skille mellom adgangsbetalingen, og betalingen for andre tjenester knyttet til arrangementet. *Adgang* defineres som retten til å komme inn, eller ha tilgang til noe. Dette tilsier at art. 53 bare vil få anvendelse for fysisk tilstedeværelse på kulturelle arrangementer og må relatere seg til retten til å *komme inn*.<sup>95</sup>

Leveringsstedet for restaurant og cateringtjenester vil etter art. 55 flyttes til det stedet tjenesten faktisk utføres. Dersom disse tjenestene utføres om bord på skip, fly eller tog, under persontransport, skal leveringsstedet være det sted passasjertransporten startet, jf. art. 57.

For kortidsutleie av transportmiddel flyttes leveringsstedet etter art. 56 nr. 1 til det stedet transportmiddelet stilles til disposisjon for kunden.

Fra 1. januar 2013 vil også leveringsstedet ved langtidsutleie av fritidsbåter være det sted fritidsbåten stilles til disposisjon for kunden, så lenge denne tjenesten faktisk er ytt fra tjenesteyters forretningsadresse eller faste forretningssted på dette stedet.<sup>96</sup>

#### 5.4 Mottaker av tjenesten er privatperson

Dersom mottakeren av tjenesten er en "non-taxable person" (ikke-avgiftssubjekt) (B2C), så er stedet for levering det stedet tilbyderer er etablert, jf. merverdiavgiftsdirektivet art. 45. EU-kommisjonen har uttalt at beskatning etter

---

<sup>94</sup> Wille (2009) s. 11.

<sup>95</sup> Lejune, Kotanidis og Van Doninck, (2009) s. 105.

<sup>96</sup> Direktiv 2008/08 Article 4.

destinasjonsprinsippet ville vært mer i tråd med målet om å beskatte tjenester der forbruket skjer. Når man likevel valgte å innføre en regel hvor beskatningen skal finne sted på tilbyderens etablertingssted, ble dette begrunnet med at en rekke tjenestetyper vil bli forbrukt lokalt, samt at dette vil være enklere å administrere.<sup>97</sup>

Der selgeren yter tjenester fra selgerens faste forretningssted så er det dette som blir leveringsstedet. Selger blir altså ansvarlig for å beregne og betale merverdiavgift på sitt salg til en privatperson, både der kjøperen er bosatt i samme medlemsstat som selger, og der kjøper er bosatt i en annen medlemsstat eller utenfor EU.<sup>98</sup>

Hvis tjenesten anses som en stedbunden tjeneste etter norsk rett harmonerer dette med de norske reglene, som bygger på registreringsplikt for tjenesteyter der omsetningen finner sted.

Hvis tjenesten etter de norske reglene anses som en fjernleverbar tjeneste vil man ved innførsel ikke få noen avgiftsplikt for mottaker der mottaker er privatperson. I motsetning til tilsvarende tilfeller der mottaker er en "taxable person", blir det dermed harmoni med de norske reglene ved at tjenesten kun avgiftsbelegges av tjenesteyter. Ved utførsel av en slik tjeneste fra Norge til et EU-land, vil tjenesten imidlertid være fritatt merverdiavgift etter § 6-22 første ledd når tjenesten helt ut er til bruk i utlandet. I slike tilfeller vil man få et avgiftshull, fordi verken tjenesteyter eller tjenestemottaker vil beregne avgift på tjenesten.

EU direktivet inneholder flere unntak fra utgangspunktet om at leveringsstedet skal være der tjenesteyter er etablert, også når mottaker er en privatperson. For det første flyttes leveringsstedet i alle tilfellene som nevnt i punkt 5.3.2. Dette gjelder tjenester knyttet til fast eiendom etter art. 47, persontransporttjenester etter art. 48, restaurant og cateringtjenester etter art. 55, art. 57 der disse utføres om bord på skip, fly eller tog

---

<sup>97</sup>Finansdepartementets høringsnotat av 24. februar 2011 s. 25.

<sup>98</sup> Gjems-Onstad (2009) s. 84.

under persontransport, korttidsutleie av transportmidler etter art. 56 nr. 1, og langtidsutleie av andre transportmidler enn fritidsbåter etter art. 56 nr. 2.<sup>99</sup>

Unntaksreglene i direktivet harmonerer med de norske reglene, ved at man anser dette som stedbundne tjenester, som vil utløse registreringsplikt for tjenesteyter der ytelsen finner sted. For tilfellene hvor det ikke er harmoni mellom norske regler og EU reglene, for eksempel for arkitekttjenester, som etter norsk rett anses som fjernleverbare tjenester, blir det i motsetning til de tilfellene der mottaker er "taxable person" ikke dobbeltavgiftstilfeller ved innførsel. Dette fordi mottaker ikke har avgiftsplikt etter reglene om omvendt avgiftsplikt der denne er privatperson. Tjenesten vil da kun avgiftsbelastes av tjenesteyter der den faste eiendommen befinner seg.

Der norske tjenesteytere yter arkitekttjenester til en mottaker i EU, og er knyttet til en fast eiendom i et annet EU land kan reglene føre til en registreringsplikt for den norske tjenesteyteren i det landet eiendommen befinner seg, selv om den er fritatt avgift etter de norske reglene fordi tjenesten er helt ut til bruk i utlandet. Der tjenesten ikke helt ut er til bruk i utlandet kan det oppstå avgiftsplikt i Norge, og dermed avgiftsplikt for tjenesteyter i to land, både der tjenesteyter er etablert, og der den faste eiendommen befinner seg.

Art. 53 som flytter stedet for levering for tjenester som utgjør adgang til kulturelle arrangementer, gjelder imidlertid ikke der mottaker er privatperson. Stedet for levering for slike tjenester er derfor der tjenesteyter er etablert uavhengig av om arrangementet utøves et annet sted. Dette vil etter de norske reglene anses som stedbundne tjenester, som vil være avgiftspliktig for tjenesteyter der tjenesten utføres, altså der det kulturelle arrangementet finner sted. Denne forskjellen har ingen betydning ved innførsel, det spiller liten rolle for den norske mottaker til hvilket land tjenesteyter blir avgiftspliktig, tjenesten vil uansett være belagt med avgift. Ved utførsel vil det få den betydning at tjenesten ikke blir belagt med avgift. Etter de norske reglene anses omsetningen å finne sted der arrangementet finner sted, og hjemler dermed ikke avgiftsplikt til Norge. EU-

---

<sup>99</sup> Fra 1. januar 2013.

reglene vil heller ikke hjemle avgiftsplikt da stedet for levering legges til det sted tjenesteyter er etablert jf. art. 45.

For det annet inneholder direktivet flere unntaksregler, som flytter stedet for levering bare for de tilfeller mottaker er en privatperson. Fordi disse tjenestene for en stor del anses som fjernleverbare tjenester etter norsk rett, og flere av unntaksreglene i EU-direktivet legger leveringsstedet til der mottaker er etablert, oppstår det tilfeller med dobbel avgift ved innførsel, og ingen avgift ved utførsel. Se punkt 5.4.1 under om de intellektuelle tjenestene.

Etter direktivets art. 46 om formidlingstjenester, flyttes stedet for levering til stedet for faktisk levering av tjenesten i de tilfeller tjenesteyter benytter en mellommann, og mellommannen opptrer i hovedmannens navn og på vegne av denne.

For tjenester som ikke gjelder selve adgangen til arrangementer, men som gjelder tjenester *i forbindelse* med kulturelle tjenester, flyttes leveringsstedet etter art. 54 nr. 1 til det stedet aktiviteten utøves når mottaker er privatperson.

For tjenester som er relatert til transporttjenester, slik som på og avlasting, behandling av varer og lignende aktiviteter, følger det av art. 54 nr. 2 a) at når mottaker er ikke-avgiftspliktig, så er leveringsstedet det stedet tjenesten fysisk utføres.

Etter avgiftsdirektivet art. 54 nr. 2 b) skal leveringsstedet for tjenester knyttet til arbeid på, og verdsettelse av løsøre, være det sted tjenesten fysisk utføres, når mottaker er en privatperson.

Leveringsstedet for tjenester som består av varetransport reguleres i art. 49 til 52 i de tilfellene mottaker er privatperson. Som hovedregel vil da leveringsstedet være i den stat varetransporten utføres. Som for regelen om persontransporttjenester regner man ut avgiftsbelastningen proporsjonalt etter lengden på transporten. Unntak fra dette vil være der det skjer et felleskapsinternt erverv. Felleskapsinternt erverv er der transporten starter i en stat, og ender i en annen, jf. art. 51. For slike tilfeller følger det av art. 50 at

når mottaker er ikke-avgiftspliktig, så skal leveringsstedet være det stedet transporten starter. Transportselskaper som frakter varer til ikke-avgiftspliktige over landegrensene vil dermed ikke måtte avgiftsregistreres i et annet land, med mindre transporten begynner i et annet land enn der de er avgiftsregistrert.

Der mottaker av varetransporten er et avgiftssubjekt, reguleres leveringsstedet i den generelle regelen i art. 44 1. pkt. Dette innebærer at avgiften skal betales til det landet mottakeren av tjenesten er etablert. Det er altså ikke avgjørende om tjenestemottaker er avgiftsregistrert i en annen stat, det er etableringsstedet som er bestemmende for leveringsstedet. Mottakeren av tjenesten vil da bli ansvarlig for å innberette og betale merverdiavgiften etter reglene om omvendt avgiftsplikt.

Langtidsutleie av andre transportmidler enn fritidsbåter vil fra 1. januar 2013 reguleres i art. 56 nr. 2.<sup>100</sup> Regelen vil innebære at leveringsstedet for langtidsutleie av andre transportmidler enn fritidsbåter til ikke-avgiftspliktige næringsdrivende, vil være der kunden har sitt etableringssted, faste adresse eller vanligvis oppholder seg. For langtidsutleie av fritidsbåter vil leveringsstedet være det sted fritidsbåten stilles til disposisjon for kunden, så lenge denne tjenesten faktisk er ytt fra tjenesteyters forretningsadresse eller faste forretningssted på dette stedet. Med kortidsutleie skal menes en sammenhengende besittelse eller bruk av transportmidler i en periode ikke lenger enn 30 dager, og for fartøy ikke lenger enn 90 dager.

#### 5.4.1 "Intellegtueller tjenester" til mottaker utenfor EU.

Avgiftsdirektivets art. 59 lister opp en rekke tjenester der leveringsstedet skal være det sted mottaker er etablert/bosatt. Dette gjelder i tilfeller der mottaker er en ikke-avgiftspliktig person, og er etablert/bosatt utenfor EU. Regelen omfatter de tjenester man omtaler som "intellektuelle tjenester", for eksempel reklametjenester, rådgivningstjenester, advokattjenester, ingeniørtjenester, regnskapstjenester og lignende tjenester. Videre omfattes utleie av arbeidskraft, utleie av løsøre, telekommunikasjonstjenester, radio og kringkastingstjenester og elektronisk leverte

---

<sup>100</sup>Direktiv 2008/08 Article 4.

tjenester. De elektroniske tjenestene reguleres også i art. 58. Elektroniske tjenester er altså en gruppe tjenester som er omfattet av ”de intellektuelle tjenestene”. De ”intellektuelle tjenestene” som er omfattet av art. 59, vil i stor grad være sammenfallende med ”fjernleverbare tjenester” etter norsk rett. Også i norsk rett vil de elektroniske tjenestene være en del av de fjernleverbare tjenestene.

Regelen i art. 59 sikrer at de tjenestene som er omfattet, og som ytes fra en tjenesteyter innenfor EU, til forbrukere utenfor EU, er fri for merverdiavgift. Etter hovedregelen i art. 45 ville leveringsstedet i slike tilfeller vært der tjenesteyter er etablert, og dermed avgiftspliktig for tjenesteyter. Fordi de norske reglene ikke pålegger merverdiavgift ved innførsel av slike tjenester i de tilfeller mottaker er forbruker, vil det for de tjenestene som er omfattet av art. 59 oppstå et avgiftshull, slik at tjenesten ikke vil bli avgiftsbelagt. Som nevnt tidligere er det derfor foreslått regler som pålegger registreringsplikt i Norge for tjenesteyter i en del av disse tilfellene, nemlig for de elektroniske tjenestene.<sup>101</sup> Avgiftshullet blir dermed tettet for de elektroniske tjenestene, mens de ”intellektuelle tjenestene” som ikke anses som elektroniske tjenester, fortsatt forblir avgiftsfrie.

Der mottaker er forbruker bosatt i EU, og tjenesteyter er etablert utenfor EU, vil hovedregelen i art. 45 komme til anvendelse. Leveringsstedet vil da være det stedet tjenesteyter er etablert, det blir ingen avgift ved innførsel av slike tjenester til EU. De norske reglene fritar slike tjenester fra avgiftsplikt ved utførsel, når tjenesten er helt ut til bruk i utlandet. Følgelig blir tjenesten avgiftsfri. Fra 1. januar 2010 ble en del av dette avgiftshullet tettet ved at man med art. 58 innførte nye regler om stedet for levering av elektroniske tjenester der mottaker av slike tjenester er forbrukere, og tjenesten ytes fra avgiftssubjekter utenfor EU-området. Ved at art. 58 legger stedet for levering til det stedet mottaker er bosatt, blir tjenesteyter pålagt en registreringsplikt i EU, tjenesten blir dermed ikke lenger avgiftsfri.

Hva som regnes som elektroniske tjenester fremgår av vedlegg nr. 2 til direktiv 112/EF. Etter dette skal for eksempel levering av tjenester som går ut på utarbeiding av web-

---

<sup>101</sup> Finansdepartementets høringsnotat av 24. februar 2011.

sider, vedlikehold av programmer som kan utføres uten å måtte fysisk møte noe sted, levering av programvare og oppdatering av slike, regnes som elektroniske tjenester.

Det følger av art. 58 annet avsnitt at det at en tjeneste leveres på e-mail ikke i seg selv gjør tjenesten elektronisk. For eksempel vil en rådgivningstjeneste kunne leveres på e-mail, tjenesten er likevel ikke en elektronisk tjeneste som er omfattet av art. 58.

Leveringsstedet for elektroniske kommunikasjonstjenester reguleres i art. 59b.

### 5.5 Unntak for use & enjoyment

Reglene i avgiftsdirektivet art. 44 og 45 om leveringsstedet for tjenester, kan overstyres av sikkerhetsventilen i art. 59a. Regelen i art. 59a kommer til anvendelse i to tilfeller.

For det første flyttes leveringsstedet ut av EU dersom forbruket skjer utenfor EU, selv om hovedregelen ville tilsagt leveringssted innenfor EU. Hvis for eksempel en tjenesteyter er etablert i en EU-stat og mottaker er etablert i en annen EU-stat, så følger det av hovedregelen i art. 44 1. pkt. at leveringsstedet er der mottaker er etablert. Hvis mottaker forbruker tjenesten i et land utenfor EU, for eksempel Norge, så vil leveringsstedet flyttes hit etter art. 59 a.

For det annet flyttes leveringsstedet inn i EU dersom forbruket skjer i EU, selv om hovedregelen ville tilsagt leveringssted utenfor EU. Hvis for eksempel en tjenesteyter er etablert utenfor EU, og yter tjenester til en mottaker som også er etablert utenfor EU, så vil leveringsstedet etter hovedreglene være utenfor EU, og følgelig utenfor beskatningsretten etter EU-reglene. Hvis mottaker likevel forbruker tjenesten i en EU-stat, så kan leveringsstedet flyttes hit etter art. 59 a.

De enkelte EU-land fastsetter i detalj for hvilke situasjoner unntaksreglen skal komme til anvendelse. Reglene i de enkelte land kan variere etter hvem som er kunde (B2B eller B2C), type tjeneste og hvor tjenesten skal anses forbrukt.

Hvem som skal være ansvarlig for å beregne og betale merverdiavgiften på tjenesten, tjenesteyter eller mottaker, reguleres ikke av direktivet, men vil følge av det enkelte lands regler.

Unntaksregelen for use & enjoyment vil overstyre de øvrige unntaksreglene som jeg har omtalt.

De norske reglene om innførsel og utførsel av tjenester åpner ikke for en slik vurdering av faktisk forbrukssted i alle tilfeller. For stedbundne tjenester vil forbruksstedet kun ha betydning ved utførsel. Dette gjelder både der mottaker er næringsdrivende og privatperson.

For de fjernleverbare tjenestene viser jeg til gjennomgangen av de norske reglene i punkt 3 og 4, hvor jeg redgjør for de tilfellene forbruksstedet kan ha betydning for hvor tjenesten skal avgiftsbelegges.

## **6 Sammenfatning**

At begrepet fjernleverbare tjenester ikke alltid er sammenfallende med de tjenester som etter EU-direktivet og innføringen av "the VAT package" skal avgiftsbehandles etter destinasjonsprinsippet, fører til tilfeller med nullbeskatnings og dobbeltbeskatningstilfeller. Dette gjelder blant annet advokattjenester knyttet til prosess for domstolene, transporttjenester, overvåkningstjenester, installasjonstjenester, reparasjonstjenester (arbeid på vare), og utleie av varer, som alle følger et destinasjonsprinsipp i EU, men skal beskattes på det faktiske fysiske leveringsstedet i Norge. Dette innebærer at kunden skal oppkreve avgiften etter EU-reglene, mens etter norske regler er det tjenesteyter som må oppkreve avgiften gjennom å registrere seg. Videre vil tjenester som etter EU-direktivets unntaksregler skal beskattes på et bestemt sted, i noen tilfeller være omfattet av reglene om fjernleverbare tjenester etter norsk rett. Det gjelder for eksempel arkitekttjenester og eiendomsmeklingstjenester. Også dette vil kunne føre til nullbeskatnings og dobbeltbeskatningstilfeller. Hvis man skal fortsette å



bruke begrepet ”fjernleverbare tjenester” i norsk rett, bør man etter min mening vurdere unntaksregler i det norske regelverket for slike tjenester, slik at avgiftsbehandlingen av disse tjenestene harmonerer med EU-retten.

At EU-direktivets begrep ”taxable person” ikke er sammenfallende med det norske begrepet ”næringsdrivende og offentlig virksomhet” gjør at man i enkelte tilfeller vil få situasjoner hvor tjenesten forbli avgiftsfri, eller blir beskattet to ganger. Dette gjelder særlig i de tilfellene mottaker er subjekter som driver virksomhet som er unntatt avgiftsplikt etter norsk rett, og offentlig virksomhet. Man bør derfor vurdere å bytte ut begrepet ”næringsdrivende og offentlig virksomhet”, med ”avgiftspliktig næringsdrivende” eller ”avgiftssubjekt” i norsk rett for å harmonere med EU-retten.

Som jeg har vist er ikke de norske reglene i harmoni med EU-reglene i alle de tilfellene EU-reglene åpner for en vurdering av faktisk forbrukssted for å avgjøre hvilket sted tjenesten skal avgiftsvurderes. For å bringe de norske reglene i harmoni med EU-regelverket kunne man innført en use & enjoyent regel tilsvarende den i EU, som gav adgang til å se på faktisk forbrukssted i de tilfeller hovedreglene førte til dobbelt eller ingen avgiftsbelastning.

## 7 Kildehenvisninger

### 7.1 Litteraturliste

#### 7.1.1 Bøker

- |                     |   |
|---------------------|---|
| Scheel, Marianne    | <i>Norsk merverdiavgift ved internasjonal handel – import og eksport.</i> 2. utg. DnR forlaget, Oslo, 2006. |
| Bøsterud og With    | <i>Merverdiavgift i EU,</i> 1. utg. Dnr forlaget, Oslo, 2003.   |
| Eckhoff, Thorstein  | <i>Rettskildelære.</i> ved Jan Helgesen. Oslo, 2005.  |
| Gjems-Onstad/Kildal | <i>Lærebok i merverdiavgift,</i> 3. utgave, Oslo 2009   |

Skattedirektoratet                      *Merverdiavgiftshåndboken* 7. utg. Gyldendal Norsk Forlag, Oslo, 2011.

Skatteverket                              *Handledning för mervärdesskatt*, 2010.

### 7.1.2 Artikler

Gjems-Onstad                              *Omgåelse og merverdiavgift*, Skatterett nr. 2/2009, s. 142 (siteret fra Idunn.no)

Haugerud og Grape                      *Norsk Merverdiavgift på utenlandsk forbruk*. Revisjon og Regnskap, Nr. 3/2010.

Buxrud og Haddeland                      *Norsk mva på forbruk i utlandet*. Revisjon og Regnskap, Nr. 5/2010.

Haugerud og Gulseth                      *Et farvel til det territorielle beskatningsprinsipp?* Revisjon og regnskap, Nr. 3/2011.

Wille    *New EU Place-of-Supply Rules for Services*, International VAT monitor January/February 2009.

Lejeune, Kotanidis og  
Van Doninck                              *The New EU Place-of-Supply Rules from a Business Perspective*. International VAT monitor, march/april 2009.

## 7.2 Register over lover / forarbeider / traktater

### 7.2.1 Lover

1969                      Lov om merverdiavgift av 19. juni 1969 nr. 66 ("den gamle merverdiavgiftsloven").

1992                      Lov om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det euroiske økonomiske samarbeidsområde (EØS) av 27. november 1992 nr. 109.

2004                      Lov om bokføring (bokføringsloven) av 11. november 2004 nr. 73.

2009                      Lov om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) av 19. juni 2009 nr. 58.

2010 Lov om endringer i lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven).

### 7.2.2 Forskrifter

1970 Forskrift nr. 24 vedrørende omsetning av varer eller tjenester til bruk i utlandet, på Svalbard eller Jan Mayen av 23. februar 1970 nr. 1.

2001 Forskrift nr. 121 om merverdiavgift ved kjøp av tjenester fra utlandet, Svalbard eller Jan Mayen av 15. juni 2001 nr. 648.

2004 Forskrift om bokføring av 1. desember 2004 nr. 1558.

2009 Merverdiavgiftsforskriften av 15. februar 2009 nr. 1540.

### 7.2.3 Forarbeider

NOU 1990:1. Generell merverdiavgift på omsetning av tjenester.

Ot.prp.nr.2 (2000-2001) Om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (Merverdiavgiftsreformen 2001).

Ot.prp.nr.76 (2008-2009) Om lov om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)

Ot. prp. nr.1 LS (2010/2011) Proposisjon til Stortinget, Tilrådning fra Finansdepartementet av 1. oktober 2010.

Høringsnotat Finansdepartementets høringsnotat om endringer i merverdiavgiftsloven mv. av 24. februar 2011.

### 7.2.4 Traktater

1977/388/EØF Rådets sjette direktiv af 17. mai 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag.

1991/680/EØF Rådets direktiv af 16. december 1991 om tilføjelse til det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring, med henblik på afskaffelse af de fiskale grænser, af direktiv 77/388/EØF.

2006/112/EF Rådets direktiv af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem.

2008/08/EF	Rådets direktiv af 12. februar 2008 om ændring af direktiv 2006/112/EF med hensyn til leveringsstedet for tjenesteydelser.
2011/282/EU	Rådets gennemføringsforordning av 15. marts 2001 om foranstaltninger til gennemførelse af direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem.

### 7.3 Domsregister

#### 7.3.1 Norske dommer

##### 7.3.1.1 Høyesterettspraksis

Rt. 2003 1821 (Hunsbedt Racing)

Rt. 2005 951 (Porthuset)

Rt. 2006 364 (Ifi OY)

Rt. 2007 1401 (Norsk Helikopter AS)

##### 7.3.1.2 Tingrettspraksis

Utv 2010.1201. Oslo tingretts dom av 2. juni 2010

#### 7.3.2 Internasjonale dommer

C-60/90, Polysar.

### 7.4 Administrative uttalelser / myndighetspraksis

#### 7.4.1.1 Klagenemdsaker

KMVA 2004-5194

KMVA 2009-6457

KMVA 2010-6313-3

#### 7.4.1.2 BFU'er

BFU 84/02

BFU 35/10 av 13. januar 2011.

#### 7.4.1.3 Myndighetsuttalelser

Finansdepartementets merknader til forskrift av 15. juni 2001 (Forskrift nr. 121) om kjøp av tjenester fra utlandet.

Brev fra Skattedirektoratet av 15. juni 2001.

Brev fra Finansdepartementet av 25. juli 2001 til Skattedirektoratet.

Brev fra Skattedirektoratet av 20. september 2001.

Brev fra Skattedirektoratet av 10. desember 2001 til Justisdepartementet.

Brev fra Skattedirektoratet av 10. januar 2002.

Brev fra Skattedirektoratet av 29. mai 2002 til Den norske advokatforening.

Brev fra Finansdepartementet av 2. juli 2002.

Brev fra Finansdepartementet av 28. oktober 2005.

Brev fra Finansdepartementet av 9. oktober 2006 til Den norske advokatforening.

Presisering fra Skattedirektoratet av 2. juli 2009.

Melding fra Skattedirektoratet, SKD 8/10 av 7. september 2010.

